



בית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 4160/13

ע"א 4160/13-ערעור שכנגד

לפני: כבוד המשנה לנשיאה א' רובינשטיין
כבוד השופט י' עמית
כבוד השופט מ' מזוז

המערערת והמשיבה
שכנגד: סלע בנגב חברה לעבודות עפר, כבישים ופיתוח
בע"מ

נ ג ד

המשיבים והמערערים
שכנגד: 1. מנהל מע"מ באר שבע
2. פקיד שומה באר שבע

ערעור וערעור שכנגד על פסק דינו של בית המשפט המחוזי
באר שבע מיום 25.04.2013 בתיק עמ"ה 515/07, עמ"ה
544/07, ע"ש 1566/05 וע"ש 1533/06 שנידונו במאוחד.

תאריך הישיבה: י"ח באדר תשע"ה (09.03.15)

בשם המערערת: עו"ד יובל קינן

בשם המשיבים: עו"ד טליה נעים

פסק-דין

המשנה לנשיאה א' רובינשטיין:

א. ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בבאר שבע (השופט א' ואגור),
שניתן ביום 25.4.14, בע"ש 1566/05, ע"ש 1533/06, עמ"ה 515/07, ו-עמ"ה
544/07, אשר נדונו במאוחד, ועניינם מספר החלטות מטעם המשיבים, במסגרתן
נפסלו ספריה של המערערת לשנים 2002-2004, הוצאו לה שומות חדשות,
והוטל עליה קנס מנהלי. המשיבים הגישו ערעור שכנגד, הכל כפי שיפורט
בתמצית.

רקע והליכים קודמים

ב. המערערת, סלע בנגב חברה לעבודות עפר בע"מ, היא חברה העוסקת בעבודות עפר, תשתית ופיתוח. בשנים הרלבנטיות בוצעו על ידה שני פרויקטים מרכזיים; האחד – באזור עוטף עזה, והאחר – במחלף עירון שבכביש חוצה ישראל, כקבלנית משנה של סולל בונה בע"מ.

ג. לקראת סוף שנת 2004 ערך ממונה מע"מ באר שבע (המשיב 1) ביקורת אצל המערערת, וביום 24.11.05 החליט לפסול את ספריה לשנים 2002-2004, ולהטיל עליה קנס מנהלי בשיעור של 1% ממחזור עסקאותיה, בסך 165,471 ₪. כן הוציא המשיב 1 למערערת שומת תשומות, לפי מיטב השפיטה, המבטלת את ניכוי מס התשומות על בסיס חשבוניות כוזבות שהגישה, בסך 369,002 ₪ כולל ריבית והצמדה: (א) לשנת 2002: שומה בסך 34,586 ₪ שעניינה אי הכרה במספר חשבוניות של רכישת דלקים; (ב) לשנת 2003: שומה בסך 195,560 ₪ שעניינה אי הכרה בשתי חשבוניות מס מטעם חברת ס.א. ג'ארדאת בע"מ (להלן חברת ג'ארדאת); (ג) לשנת 2004: שומה בסך 102,000 ₪, שעניינה אי הכרה בחשבונית מטעם חופר בונה בע"מ. פסילת הספרים נדונה בשימוע שהתקיים בדיעבד ואושררה, ואילו ההשגה שהגישה המערערת על השומות החדשות נדחתה. בכל הנוגע למחזור העסקאות, קיבל המשיב 1 את דיווחיה של המערערת, ולא הוציא שומת עסקאות על פי מיטב השפיטה.

ד. בנוסף, פקיד שומה באר שבע (המשיב 2), לאחר שקיבל את המידע הרלבנטי ממשרדי מע"מ, פסל גם הוא את ספרי המערערת, והוציא לה שומות מס הכנסה חדשות לשנים 2002-2003, אשר הגדילו את הכנסותיה המדווחות; זאת – שכן נוכח ההוצאות הפיקטיביות שנדרשו על בסיס החשבוניות הכוזבות. באשר לשנת 2004, הוצאה שומה על פי מיטב השפיטה, המעמידה את אחוז הרווח הגולמי של המערערת על 27%, וזאת חרף הצהרתה על הפסד גולמי של 11% באותה שנה. המערערת הגישה בקשה לביטול פסילת הספרים, וזו נדחתה לאחר

דיון בעניינה, וכך גם נדחתה ההשגה שהגישה על השומות שהוצאו לה על פי מיטב השפיטה.

ה. על החלטות אלה הגישה המערערת ארבעה ערעורים, אשר נדונו במאוחד. באשר להחלטות הנוגעות לשנת המס 2002, קיבל בית המשפט המחוזי את עמדת המשיבים וקבע, כי חשבוניות הדלק שהגישה המערערת בשנה זו אכן פיקטיביות. אולם, בית המשפט קיבל את טענות המערערת לעניין הטעויות שנפלו בשומות שהוצאו לה. באשר לשומות המע"מ, קבע בית המשפט, בהסכמת המשיב 1, כי יש להוציא שומות חדשות, שבהן התיארוך יהא בהתאמה למועדי דרישות התשלום על פי חשבוניות הדלק הפיקטיביות – וזאת הואיל והמשיב 1 הוציא שתי שומות בלבד לשנה זו (לחודשים אפריל ויולי-אוגוסט), שבמסגרתן נוכו שלל החשבוניות על תאריכיהן השונים. באשר לשומת מס הכנסה קבע בית המשפט, כי הואיל ואין מחלוקת שהמערערת הפעילה כלים כבדים בשנה זו, אין זה נכון שלא להכיר כלל בהוצאות הדלק שלה, ויש לתקן את השומה כך שתביא לידי ביטוי הוצאות דלק ריאליות.

ו. באשר להחלטות המשיבים הנוגעות לשנת המס 2003, קיבל בית המשפט את עמדת המשיבים, לפיה החשבוניות שהגישה המערערת הן פיקטיביות, וכי חברת ג'ארדאת לא סיפקה לה שירותי קבלנות-משנה במסגרת עבודתה במחלף עירון שבכביש חוצה ישראל. אולם בית המשפט קבע, כי הואיל ואין חולק שהעבודות אשר המערערת הצהירה כי ביצעה באמצעות חברת ג'ארדאת אכן מומשו בסופו של יום, יש לתקן את שומת מס ההכנסה, כך שתביא לידי ביטוי את ההוצאות שהוציאה בביצוען.

ז. באשר להחלטות לשנת המס 2004 קיבל בית המשפט את טענת המערערת, לפיה החשבונית שהגישה מטעם חברת חופר בונה בע"מ, משקפת את הסכומים האמיתיים שהוצאו על ידיה, וכי אין מדובר בחשבונית פיקטיבית. נוכח זאת נקבע, כי יש להתיר למערערת לנכות את התשומות הכלולות בה, במסגרת שומת מע"מ לשנה זו. לעניין שומת מס ההכנסה, קיבל בית המשפט את עמדת המשיב 2,

לפיה ההפסד הגולמי עליו הצהירה המערערת אינו סביר, אך הפחית משמעותית את אחוז הרווח שנקבע על ידיו – 27% – והעמידו באומדנה על 12.5% בלבד; זאת לאחר שקבע כי אחוז הרווח הנלמד מן החוזים שכרתה המערערת, ועמד בבסיס השומה, אינו משקף את אחוז הרווח הריאלי, שכן בין המערערת לסולל בונה התעוררה מחלוקת אשר במסגרתה הוטלו עליה קנסות. כן קבע בית המשפט, כי יש להחיל את מחזור העסקאות שיקבע במסגרת השומה העדכנית של המשיב 2, גם על שומת מס ההכנסה וגם על שומת המע"מ לשנה זו – קרי, על המשיב 1 להוציא למערערת שומת עסקאות לשנה זו.

ה. לבסוף, דחה בית המשפט את ערעור המשיבה לעניין פסילת הספרים. כן נדחה הערעור כנגד שיעור הקנס, אך נקבע, כי יש לעדכנו בהתאם לשומות החדשות שתוצאנה על פי פסק הדין.

הערעור

ט. באשר לקביעות הנוגעות לשנת המס 2002, טוענת המערערת, כי בית המשפט לא היה מוסמך להורות למשיב 1 לתקן את מועדי השומות. לגרסת המערערת, בסמכותו של בית המשפט אך להורות על תיקונן של שומות קיימות, אך לא על הוצאת שומות חדשות, ובעניינה, משמעות התאמת התיארוך של החשבוניות היא הוצאת שומות חדשות, לחודשים נוספים בשנה זו שלא הוצאה לגביהם שומה.

י. באשר לשנת המס 2003 גורסת המשיבה, כי שגה בית המשפט כאשר קבע כי לא שכרה את שירותיה של חברת ג'ארדאט כקבלנית משנה. המערערת מציינת, כי העידו מטעמה שני קבלני משנה אשר עבדו באתר הבניה וזיהו את חברת ג'ארדאט כמי שעבדה עימם בפרויקט שבמחלף עירון, וכי המשיבים לא חקרו את העדים הללו חקירה נגדית ולא הזימו את עדותם. בנוסף גורסת המערערת, כי שגה בית המשפט כאשר התבסס בקביעתו על התכשורתו של מר סובחי ג'ארדאט, מנהל החברה, לחשבוניות, וזאת הואיל ומחומר הראיות עולה, כי אין זו הפעם הראשונה שג'ארדאט מוציא חשבוניות כדין ובתמורה לעבודה, אך

מתכחש לכך בשלב מאוחר יותר. לדידה של המערערת, המשיבים פעלו בחוסר תום לב כאשר הסתירו מבית המשפט ראיות נוספות התומכות במסקנה זו.

יא. באשר לקביעות בית המשפט הנוגעות לשנת המס 2004, טוענת המערערת, כי חרג בית המשפט מסמכותו כאשר קבע, כי לאחר שתוצא שומה עדכנית על ידי המשיב 2, יוחל המחזור שייקבע שם גם על המע"מ לשנה זו, ויתוקן שיעור הקנס שהוטל על-ידי המשיב 1 לשנה זו בהתאם. המערערת ציינה, כי לא הוצאה לה שומת עסקאות לשנת 2004 על-ידי המשיב 1, וכי כל עוד זו לא הוצאה, מחזור העסקאות הרלבנטי הוא זה אשר דווח על-ידיה למשיב 1 בדו"חות התקופתיים. לפיכך, והואיל ואין בית המשפט רשאי לדון ולהכריע בשומה שמעולם לא הוצאה, ומוגבל הוא אך לשומות העומדות בפניו, קביעה זו מחוסרת סמכות. כן גרסה המערערת, כי סמכות בית המשפט מוגבלת אף לעניין הקנס, שכן, רשאי הוא אך לבחון התקיימותם של התנאים להטלת הקנס והטעמים להפחתתו, אך אין הוא רשאי להגדילו.

יב. באשר לקביעת בית המשפט בדבר הרווח הגולמי לשנת 2004 טוענת המערערת, כי שגה בית המשפט כאשר קבע, כי למערערת צמח רווח גולמי של 12.5% מן העבודות שביצעה בפרויקט מחלף עירון. לטענת המערערת קביעת שיעור רווח גולמי מפעילות עסקית היא עניין שבמומחיות, אשר לרוב מושתתת על חוות דעת כלכלית, ואין מדובר בעניין שבידיעה שיפוטית. לדידה של המערערת, בית המשפט לא יכול היה לקבוע את שיעור הרווח שלה באומדנה, והיה עליו לבחור בין ביטול השומה, לבין השבתה לפקיד השומה, תוך פירוט הפרמטרים שיש להביא בחשבון במסגרת השומה המתוקנת. לחלופין גורסת המערערת, כי שגה בית המשפט כאשר נמנע מפירוט כיצד הגיע לרווח גולמי של 12.5%, שכן בהעדר פירוט לא ניתן לבחון את נכונות התוצאה. עוד נטען, כי משקבע בית המשפט בעצמו שאין לשלול תרחיש הפסדי באותה שנה, נדחית טענת המשיב לפיה התוצאה העסקית היא בלתי סבירה, ולכן אין בסיס לשומה החלופית שערך המשיב 2. לבסוף גורסת המערערת, כי שגה בית המשפט כאשר נמנע מהתייחסות להוראות סעיף 8(ב)(1) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן

פקודת מס הכנסה), שעניינו דיווח על הכנסות מעבודות בניה. לדידה של המערערת, על פי סעיף זה, כאשר עבודה נמשכת יותר משנת מס אחת, נדרש הנישום לדווח, החל משנת המס הראשונה שבה בוצעו 25% מההיקף הכספי של העבודה, אך על החלק מן ההכנסה שכבר צמח לו וזאת באומדן, ורק בשנת המס בה סיים את העבודה יהא עליו לדווח על התוצאה העסקית בשלמותה, בניכוי ההכנסות שעליהן דיווח בשנים הקודמות. לפיכך גורסת המערערת, כי הואיל ועבודות הבניה הסתיימו אך בשנת 2005, בשנת 2004 הייתה אמורה לדווח אך על אותה הכנסה שכבר צמחה לה וזאת על פי אומדן. לדידה של המערערת, על פי ההסכם שנחתם בינה לבין סולל בונה, האומדן המדויק ביותר הוא החשבון המאושר של סולל בונה, המשקף את כמות העבודה המאושרת שבוצעה באותה עת.

יג. לעניין פסילת הספרים ולעניין שיעור הקנס שהוטל עליה בגינן טוענת המערערת, כי בית המשפט שגה כאשר נמנע מביטול הפסילה והקנס גם יחד. ראשית גורסת המערערת, כי לא נמצאו בספריה לשנת 2004 חשבוניות מס שלא כדין, ולכן לא קמה כל עילת פסלות לפי סעיף 77 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן חוק מע"מ). שנית גורסת היא, כי אף אם נמצאו ליקויים אחרים בספרים של שנה זו, אלה לא היו מהותיים לקביעת השומה, כנדרש לפי סעיף 3(ד) להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), תשל"ג-1973 ותקנות מס ערך מוסף (ניהול פנקסי חשבונות), תשל"ו-1976, ולכן לא הצדיקו את פסילתם. לחלופין טוענת המערערת, כי די בכך שלליקויים שנמצאו לא הייתה השפעה שומתית, כדי להצדיק את הפחתת שיעור הקנס שהוטל עליה לשיעור הנמוך מ-1%. לבסוף נטען, כי ככל שבית המשפט יקבל את טענתה בדבר כשרות החשבונית שהוציאה חברת ג'ארדאט, הנה דינה של שנת 2003 כדינה של שנת 2004 לעניין זה.

תגובת המשיבים

יד. באשר לתיקון שומות המע"מ לשנת 2002 גורסים המשיבים, כי תיארוך השומות לחודשים אפריל ויולי-אוגוסט, נעשה מטעמים חישוביים של מיצוע

המע"מ אשר עלה מ-17% ל-18% בתאריך 15.6.02. כן מציינים המשיבים, כי הרשימה של כל חשבוניות הדלק הפיקטיביות, על תאריכיהן, צורפה כנספח לשומה של חודש אפריל, ולכן לא ניתן לטעון כי משמעות קביעתו של בית המשפט היא הוצאת שומות חדשות. בנוסף נטען, כי גם אם תתקבל טענת המערערת לפיה אין אפשרות להורות למשיב 1 להוציא שומות לחודשים נוספים, הפגם שנפל בשומה של חודש אפריל אינו כזה היכול לפגוע בתוקפה של השומה, שכן מדובר בפגם טכני הנופל בגדרו של סעיף 135 לחוק מע"מ, לפיו "כל פעולה שנעשתה לפי חוק זה לא ייגרע תוקפה מחמת פגם בצורה, טעות או השמטה שחלו בה, אם אין בהם כדי לפגוע בעיקר או להטעות".

טו. לעניין טענת המערערת בקשר לשנת המס 2003 בדבר היות החשבוניות שהגישה מטעם חברת ג'ארדאת חשבוניות אמת, גורסים המשיבים, כי המדובר בקביעה עובדתית של הערכאה הדיונית בדבר פיקטיביות החשבוניות, וכי אין זה מטבעה של ערכאת ערעור להתערב בקביעות מעין אלה. לגופה של הטענה נאמר, כי גרסאותיה השונות של המערערת ביחס לעסקה עם חברת ג'ארדאת נסתרו מדי פעם מחדש בבית המשפט המחוזי, וכי המערערת לא הצליחה לספק גרסה עובדתית שלמה וקוהרנטית לפיה אכן חברת ג'ארדאת שימשה כקבלנית משנה שלה. בנוסף, גרסו המשיבים, כי החומר שלטענת המערערת הוסתר ממנה על-ידיהם לא שימש את המשיבים בביסוס שומותיהם, וכי כל החומר אשר עמד בבסיס השומות הועבר אליה. נושא שומת 2003 וההוצאות עלה גם בערעור שכנגד (ראו פסקה י"ט להלן).

טז. באשר לרווח הגולמי שנקבע בשומה שהוצאה למערערת לשנת 2004, גורסים המשיבים, כי מערכת החוזים בה התקשרה המערערת עם חברת סולל בונה – כקבלנית הראשית – ועם קבלני המשנה שלה, מלמדת על רווח של 27% (נושא זה עלה גם בערעור שכנגד – ראו פסקה כ' להלן); זהו הפער בין הסכום שחברת סולל בונה שילמה למערערת על פי החוזה שנכרת ביניהן, לבין הסכום שהמערערת שילמה לקבלני המשנה שלה על פי החוזה שנכרת ביניהן. לטענת המשיבים, המערערת ביקשה להוכיח את הפסדיה השונים באמצעות מסמך "חשבון סופי" שנערך בשנת 2005, אולם ממסמך זה לא ניתן ללמוד דבר באשר

להכנסות בשנת 2004. לדידם של המשיבים, יכלה המערערת להוכיח את טענתה באמצעות הצגת כלל החשבונות החלקיים המאושרים של חברת סולל בונה, אולם היא נמנעה מכך, ובזאת יש כדי לחזק את המשקל והמהימנות של עמדתם לעניין זה.

יז. באשר לטענת המערערת ביחס לסמכות בית המשפט להורות על הוצאת שומת עסקאות במע"מ, בהתאם להגדלת המחזור שאושר במישור מס ההכנסה, גורסים המשיבים, כי לבית המשפט סמכות רחבה לעניין זה, הכוללת אף את הסמכות המדוברת. כן מציינים המשיבים, כי המערערת היא אשר טענה בפני בית משפט קמא שיש להשוות בין המחזור שנקבע לצרכי מע"מ לבין זה אשר נקבע לצרכי מס הכנסה; המערערת טענה, כי השוואה זו יש לעשות באמצעות ביטול שומת מס ההכנסה. משקיבל בית המשפט את עמדת המשיבים, לפיה מחזור העסקים שדיווחה המערערת לא היה סביר, ומשקיבל את עמדת המערערת, לפיה יש להשוות בין מחזור המע"מ לבין מחזור מס ההכנסה, לא היה מנוס מהגדלת המחזור גם לצרכי מע"מ; שכן הפתרון של ביטול שומת מס ההכנסה מוסיף עוול על זה הקיים.

יח. באשר לטענות המערערת כנגד פסילת הספרים גורסים המשיבים, כי ספרי המערערת לשנת 2004 נפסלו בשל ליקויים שונים שנמצאו בהם, וביניהם; אי ניהולם של חשבון עבודה, ספר הזמנות, וספר ציוד מכני הנדסי. לפיכך, אין ממש – כנאמר – בטענת המערערת, לפיה משקבע בית המשפט כי החשבונית מול חברת חופר בונה אינה פיקטיבית, אין בסיס לפסילת הספרים. באשר לטענת המערערת לפיה אותם ליקויים אחרים אינם משמעותיים, גורסים המשיבים, כי על פי הפסיקה די בליקויים המקשים על פקיד השומה להגיע לחקר האמת באשר להכנסה המחייבת, כדי להצדיק את פסילת הספרים. באשר לטענת המערערת בדבר הגדלת הקנס על-ידי בית המשפט, נטען, כי בית המשפט לא הגדיל את הקנס, אלא השאירו בשיעור 1% ממחזור העסקים; בית המשפט הורה אך על הגדלת השומה, וזאת על פי סמכותו לפי סעיף 95 לחוק מע"מ, וככל שהגדלת הקנס נובעת מהגדלה זו, הדבר מצוי בסמכותו.

יט. בערעור שכנגד מבקשים המשיבים להשיג על שתי סוגיות, הנוגעות לקביעות בית המשפט ביחס לשומות מס ההכנסה לשנים 2003 ו-2004. ראשית גורסים המשיבים, כי שגה בית המשפט כאשר קבע, כי על המשיב 2 להוציא שומת מס הכנסה לשנת 2003 אשר תביא לידי ביטוי את ההוצאות שהוציאה המערערת לביצוע העבודות אשר נחזו להיות מבוצעות על-ידי חברת ג'ארדאט. לטענת המשיבים, טענה חלופית זו, לפיה העבודות הללו בוצעו על-ידי המערערת או על-ידי גורם אחר, לא נטענה – לא על-ידי המערערת ולא על-ידי המשיבים – ולכן לא היה רשאי בית המשפט להסתמך עליה בפסק דינו. לטענת המשיבים – חשבוניות חברת ג'ארדאט הן כפולות, לגבי אותה עבודה שנעשתה על-ידי קבלנית-משנה אחרת של המערערת – חברת חופר בונה – ולפיכך הוצאה זו של המערערת כבר הוכרה, ואין מקום להכיר בה פעמיים. לטענת המשיבים, חיזוק לטענתה זו, ניתן למצוא בשומה אשר אינה מנכה הוצאות אלה, במסגרתה עומד הרווח הגולמי על 25% – רווח הקרוב משמעותית לאחוז הרווח הגולמי הצפוי מהתקשרויות עם חברת סולל בונה וחברת חופר בונה על פי ההסכמים כאמור.

כ. טענתם השניה של המשיבים, היא כנגד קביעתו של בית המשפט להעמיד את שיעור הרווח הגולמי של המערערת בשומת מס ההכנסה לשנת 2004 על 12.5% ולא להשאירו בגובה 27% כפי שנקבע על ידי המשיב 2 בשומה שערך. לטענת המשיבים, שגה בית המשפט כאשר סבר, כי נוכח העובדה שהפרויקט במחלף עירון הסתיים בסכסוך בין המערערת לבין חברת סולל בונה, אשר במסגרתו הוטלו על המערערת קנסות, הרווח הגולמי שלה היה פחות מאשר זה המחושב על פי ההסכמים. לדידם של המשיבים, בקביעתו זו העביר בית המשפט את נטל השכנוע, אשר מוטל באופן מוגבר על המערערת עת נפסלו ספרייה, לכתפיו של המשיב 2. המשיבים מציינים, כי המערערת לא הביאה ולוא גם ראייה אחת לכך שלסכסוך עם חברת סולל בונה הייתה השפעה על רווחיותו של הפרויקט, ולכן לא הייתה כל הצדקה לחרוג משיעור הרווח הגולמי הנובע מהחוזים, עליו אין חולק. לבסוף, גרסו המשיבים, כי בית המשפט אף התעלם מההשלכות שיש לעובדה, שהמערערת השמיטה מדיווחיה הכנסות נוספות

מפרויקט נוסף שביצעה בשנת 2004 באוניברסיטת בן גוריון. לדידם, הואיל והמערערת לא טענה כי פרויקט זה הסתיים בהפסד, אף אם היו הפסדים בפרויקט מחלף עירון, ניתן לקזזם מן הרווח הלא מדווח של פרויקט זה.

תשובת המערערת לערעור שכנגד

כא. באשר לטענת המשיבים ביחס לשומה לשנת 2003, גורסת המערערת, כי הואיל והמשיב 2 כבר הוציא שומה חדשה לשנה זו, ועליה לא הוגש ערעור, היא הפכה סופית, וערעור זה הפך למיותר. לגופה של הטענה גורסת המערערת, כי סוגית התשלום בגין העבודות שבוצעו בסופו של יום, עלתה בפני בית המשפט המחוזי, וכן כי הכרה בהוצאה זו כעבודה נפרדת, עולה בקנה אחד עם שומתו של פקיד השומה, ואין מדובר בחשבונות כפולות; זאת – שכן לא נדרשו הוצאות בגין קבלני משנה העולות על סך הסכומים הרלבנטיים להתחשבנות עם חברת חופר בונה.

כב. באשר לטענת הרווח הגולמי לשנת 2004 גורסת המערערת, כי הגישה למשיבים את הנתונים מהם ניתן היה ללמוד על הסכומים ששילמה לה חברת סולל בונה בפועל; ומשכך הועבר הנטל לכתפיהם להוכיח, כי חישוב זה אינו נכון. לעניין הוכחת התשלומים גורסת המערערת, כי מחומר הראיות עולה שסכומי הקנסות שהוטלו עליה על-ידי סולל בונה קוזזו מסכום השווי החוזי של העבודות, ולכן הקטינו את הכנסתה. לבסוף מציינת המערערת, כי טענת המשיבים לפיה נמנעה מדיווח על הכנסות מעבודות נוספות שביצעה, לא נטענה מעולם ולא הוכחה.

הדיון בפנינו

כג. בא כוח המערערת הדגיש בדבריו את חוסר הסמכות של בית המשפט המחוזי בקביעתו בדבר הוצאת שומת מע"מ לשנת 2004, וזאת שכן בשנה זו לא הוצאה למערערת שומה על פי מיטב השפיטה. עוד, חזר והדגיש את חוסר הסמכות של בית המשפט, בהחלטתו להגדיל את הקנס שהוטל על המערערת בגין פסילת הספרים, כך שיעמוד על 1% מהשומות המעודכנות. לבסוף, התייחס

לערעור שכנגד שהגישו המשיבים, וגרס כי הואיל ואין ספק שהעבודות אשר מיוחסות לחברת ג'ארדאט בוצעו בסופו של יום, אין זה נכון שלא לנכות את ההוצאות על העבודות הללו.

כד. באת כוח המשיבים ציינה בדיון, כי נקודת המוצא בכל הנוגע לשומות לשנת 2004 היא שספריה של המערערת פסולים, וכי עליה להביא הוכחות אובייקטיביות לכך שהשומות שהוצאו לה אינן סבירות, מה שנמנעה מלעשות. כן הודגשה בהקשר זה סמכותו הרחבה של בית המשפט, להגדיל ולהפחית שומות ככל הנדרש.

הכרעה

כה. לפנינו מספר סוגיות, חלקן עובדתיות חלקן משפטיות, העולות מהחלטות המשיבים ומקביעות בית המשפט בערעור. נציין כבר בשלב זה, כי דינה של טענת המערערת, שנפלה שגגה מלפני בית המשפט קמא בקביעתו, לפיה על המשיב 1 להוציא בעבודה שומת עסקאות לשנת 2004 – להתקבל, כפי שינומק ובנסיבות הקונקרטיות. כפועל יוצא, מתיירת ההכרעה בטענת המערערת כנגד ההגדלה בפועל של הקנס המנהלי שהוטל עליה. אולם, איננו רואים להלום את שאר הטענות – הן שנטענו בערעור, הן שנטענו בערעור שכנגד. בשל הקרבה שבין טענות הערעור לטענות הערעור שכנגד – יידונו במאוחד. והערה מקדימה בשבח שיתוף הפעולה, כעולה מן התיק, בין מע"מ למס הכנסה, כיום במסגרת רשות המסים – דבר שלא תמיד היה מובן מאליו, חרף ההיגיון המשפטי והמעשי שבכך; וכדברי הנביא מלאכי (ג', י'), "הלוא אב אחד לכולנו". ועוד, תיק פרטני מעין זה מחייב הכרעות פרטניות, ואזכיר את הידוע, כי ככל שהמדובר בנושאים עובדתיים לא תמהר ערכאת הערעור להתערב בהכרעות בית המשפט הדיוני.

כו. שלוש מטענותיה של המערערת עוסקות במישור סמכותו של בית המשפט המחוזי בשבתו כערכאת ערעור על החלטות המשיבים. כאמור, טענתה הראשונה היא, כי בית המשפט חרג מסמכותו כאשר קבע, שעל המשיב 1 להוציא שומות לשנת 2002, כך שהתיארוך יהא בהתאם למועד דרישת התשלום על פי חשבוניות

הדלק הפיקטיביות. טענתה השניה היא, כי בית המשפט נעדר סמכות להורות על הוצאת שומת עסקאות לשנת 2004, אשר תתאים לשומה העדכנית שתוצא על-ידי המשיב 2, בהתאם לקביעות פסק הדין. טענתה השלישית של המערערת, מתייחסת כאמור לפסיקתו של בית המשפט, לפיה הקנס המנהלי שהוטל עליה – קנס של 1% ממחזור עסקאותיה – ייקבע מחדש בהתאם למחזור העסקאות אשר יעודכן על-פי האמור בפסק הדין.

כז. הליכי ההשגה והערעור על החלטותיו של מנהל מע"מ, המעוגנים בחוק מע"מ, אינם מתנהלים במתכונת הנהוגה בביקורת בית המשפט על החלטותיה של רשות מנהלית (ע"א 3886/12 זאב שרון קבלנות בנין ועפר בע"מ נ' מנהל מע"מ (2014) (להלן שרון קבלנות)). ערעורים מעין אלה לא נכללו בתוספת השניה לחוק בתי משפט לעניינים מנהליים, התש"ס-2000, ולכן לא חל בעניינם סעיף 8, המגביל את סמכות בית המשפט לעילות, לסמכויות, ולסעדים לפיהם דן בית המשפט העליון בשבתו כבית משפט גבוה לצדק (שרון קבלנות, פסקה 19 לפסק דינו של השופט מלצר). באשר להליך הערעור הספציפי על החלטת מנהל מס ערך מוסף להוציא שומה חדשה, סמכות בית המשפט מעוגנת בסעיף 83 לחוק מע"מ. ערעור מעין זה יכול להיות מוגש לאחר שהוגשה בעניין השגה ונדחתה, וראו סעיף 82 לחוק מע"מ. סעיף 83(א) קובע כי "הרואה עצמו מקופח בהחלטת המנהל בהשגה רשאי לערער עליה לפני בית המשפט המחוזי". סעיף 83(ה) קובע כי "בית המשפט יאשר, יפחית, יגדיל או יבטל את השומה, או יפסוק באופן אחר כפי שיראה לנכון". במסגרת הליך זה ניתנה לבית המשפט סמכות רחבה עד מאוד, לא רק לבקר את שיקול הדעת המנהלי, אלא להיכנס לגדריו של שיקול הדעת עצמו, ולקבל את ההחלטה שהיה על פקיד השומה לקבל מעיקרא (ראו ע"א 5709/95 בן שלמה נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים, פ"ד נב(4) 241 (1998); אהרן נמדר מס ערך מוסף מהדורה שלישית (תשס"ד-2003) עמ' 858 (להלן נמדר)).

כח. נוסח כמעט זהה ניתן למצוא בפקודת מס הכנסה [נוסח משולב], בה מגדיר סעיף 156 את האפשרות לערער – לאחר שהוגשה השגה לפי סעיף 150 לפקודת מס הכנסה – על השומה אשר הוצאה על-ידי פקיד השומה: "בית המשפט יאשר,

יפחית, יגדיל או יבטל את השומה או יפסוק בערעור באופן אחר כפי שיראה לנכון, והודעה על ההכנסה החייבת ועל סכום המס, אשר על המערער לשלם – לפי החלטת בית המשפט – תימסר לשני הצדדים". ראו גם הפרשנות הדומה שנקבעה באשר להיקף הנרחב של סמכות בית המשפט הנגזר הימנו, המאפשר את פתיחת השומה לעיון מחדש (ראו למשל ע"א 490/13 פלומין נ' פקיד השומה חיפה (2013); ע"א 495/63 מלכוב נ' פקיד שומה ת"א, פ"ד יח(2) 683 (1964); אמנון רפאל מס הכנסה ו', 241-247 (תשס"ה-2005)). כאן המקום לציין, כי עסקינן – הן בערעורי מס הכנסה והן בערעורי מס ערך מוסף – בערעורים מסוג מיוחד, שאינם מוגשים כנגד הכרעת בית משפט דיוני או טריבונל שיפוטי, או מעין שיפוטי, אלא כלפי החלטת רשות מינהלית, פקידי המס, הגם שההליך מכונה ערעור והדבר עלול להטעות. ממילא "שיקול הדעת ההתערבותי" – וכאמור, אין מדובר בבית המשפט לעניינים מינהליים. לא למותר לומר כאן, ואין הדבר סותר על דרך העיקרון והכלל את התוצאה אליה אבקש להגיע בתיק זה, כי ראוי ככל הניתן להשיג הרמוניה בין מע"מ למס הכנסה בין נישומים, ומבחינה זו גישתו העקרונית של בית המשפט קמא ראויה. בכל הכבוד; ההתערבות הקונקרטיה בפירוט מסוים אינה גורעת מכך.

כט. ספציפית, בפסיקה ניתן למצוא התייחסויות שונות לפרשנות הביטוי "באופן אחר כפי שיראה לנכון" אשר בסעיף 83(ה) לחוק מע"מ, ושבעיף 156 לפקודת מס הכנסה. כך למשל, הוכרה זה מכבר סמכותו של בית המשפט במסגרת ערעור מעין זה, להורות על החזרתה של השומה לפקיד השומה, כדי שיוציא שומה אחרת במקומה (ע"א 734/86 מנהל מס ערך מוסף נ' שהינו, פ"ד דמג(3) 566 (1989)). כן הוכרה סמכות בית המשפט להחזיר את השומה לפקיד השומה, וזאת תוך מתן הנחיות שונות שעל פיהן תוצא השומה החדשה (ראו למשל ע"א 73/89 פיקנטי תעשיות מזון בע"מ נ' פקיד שומה, גוש דן, פ"ד מו(5) 309 (1992)).

ל. ואולם, בפסיקת בתי המשפט המחוזיים ניתן למצוא, כי סמכות בית המשפט בהקשר זה תחומה לשומה הנדונה בפניו, ונקבע כי אין הוא מוסמך להורות על חיובו של הנישום במס בגין אירוע שאינו קשור בשומה הנדונה (ראו למשל ע"ש

1178/91 תפארת שלמה בע"מ נ' מנהל מע"מ, פ"מ א' 171 (1994); אהרן נמדר מס ערך מוסף מהדורה שלישית (תשס"ד-2003) עמ' 858). קביעה זו של בתי המשפט המחוזיים יסודה בשכל הישר, הואיל ואכן עסקינן בהליך ערעור על השגה שהוגשה כלפי החלטה קונקרטית של פקיד שומה, ולא בדיון כללי בחובותיו השונים במס של הנישום. לפיכך, אמנם שיקול הדעת ממנו נהנה בית המשפט בהקשר זה נרחב יותר מאשר במסגרת עתירה מנהלית "רגילה", ורשאי הוא להיכנס לגדרי שיקול הדעת של פקיד השומה. ואולם, את שיקול דעתו רשאי הוא להפעיל אך באותו תחום אשר עמד לפני פקיד השומה באותן החלטות מושא הערעור, וככלל אין בידו "לשים עצמו כפקיד שומה", במובן הזה שכלל הסדרי המיסוי של הנישום בהקשריהם השונים, יעמדו לפניו להכרעה, ככל שהדבר רצוי במובן ערכי-כללי, לשם יעילות ההליכים, ולשם ההרמוניה. הרמוניה מערכתית ותמונה כוללת – כן, אך לשם שמירה על זכויות הנישום, צריך שיהא הדבר בתוך מסגרת שבה ניתן לנישום יומו כהלכה, בדומה לחובת השימוע במשפט המנהלי ה"רגיל".

לא. רציונל מרכזי התומך בתיחום זה של סמכות בית המשפט הוא אכן, כי יש לאפשר לנישום הזדמנות נאותה להתגונן טרם קביעה שיפוטית המגדילה את חבותו במס. על רציונל זה נכתב רבות, בקשר לסמכות בית המשפט להגדיל שומה במסגרת ערעור על השגה. נקבע, כי על בית המשפט לעשות שימוש בסמכות להגדיל שומה במקרים חריגים, פן ימצא עצמו הנישום מחויב בתשלום מס מוגדל מבלי שניתנה לו ההזדמנות הנאותה להתגונן. כך למשל נפסק לעניין זה, כי "כל זאת אמור, כמובן, בתנאי שמבחינה דיונית לא תגרום ההגדלה עוול לנישום המערער, על-ידי שלילת הזדמנות הוגנת לשכנע את בית המשפט, בדרך טענות וגם בדרך הבאת ראיות נוספות, שאין מקום להגדלה. אין זאת אומרת שבכל מקרה חייבים פקיד השומה, המשיב או בית המשפט להתרות בנישום מראש, שהוא צפוי להגדלת השומה. אם כל הנתונים להגדלה גלויים ממילא על פני הראיות, מוזהר הנישום על פי עצם לשון החוק, שהגדלה כזאת עלולה לבוא. אך כאשר הראיות אינן חד-משמעיות, אין להפתיע את הנישום בפסק הדין על ידי הגדלת השומה על יסוד נימוקים שלגביהם לא ניתן לו מעולם לנקוט עמדה" (ע"א

495/63 מלכוב נ' פקיד שומה תל-אביב, פ"ד יח(2) 683 (1964), עמ' 686 לפסק דינו של השופט – כתארו אז – לנדוי; ראו גם ע"א 8305/06 הקודחים שבת בע"מ נ' מדינת ישראל – אגף המכס ומע"מ אשדוד (2011)). רציונל זה רלבנטי במיוחד כאשר מדובר על עניין שלא עמד כלל בפני בית המשפט בהליך הערעור, שכן במקרה מעין זה החשש, פן לא ניתנה לנישום הזדמנות ממשית להתגונן, מבוסס אף יותר. תפיסה זו מבוססת על חובת ההגינות היסודית, שעליה אין צורך להכביר מלים.

לב. נוכח זאת נעבור לבחינת טענות המערערת במישור הסמכות. באשר לקביעת בית המשפט, לפיה על המשיב 1 להוציא שומות לשנת 2002, אין להלום את הטענה לפיה קביעה זו נעדרת סמכות. כפי שציינה המדינה, תיארוך השומות נעשה מטעמים חישוביים של מיצוע המע"מ, והמשמעות הכלכלית של הפרדתן על פי החודשים השונים – מזערית. כמו כן, וכפי שצוין, רשימת כלל החשבונות שבגינן נעשתה השומה, על תאריכיהם השונים, צורפה לשומת חודש אפריל. על כן עמדו כלל החשבונות הדלק בפני פקיד השומה, באו לידי ביטוי בשומות עצמן – שעליהן גם השיגה המערערת, עמדו בפני בית המשפט בהליך הערעור, ולמערערת ניתנה ההזדמנות להתייחס אליהן ולקביעות הנוגעות אליהן לאורך ההליך כולו. לפיכך, החלטת בית המשפט לא חרגה מגדרי סמכותה של ערכאת ערעור בהשגה על השומות, ואין מקום להתערבות בה.

לג. ועוד, בענייננו לא עירערה המערערת כלל על קביעת בית המשפט, לפיה החשבונות הדלק שהגישה פיקטיביות, וכי הגשתן הייתה מעשה מרמה של ממש מצידה; אלא שעתה, לאחר שנתגלה מעשה המרמה, מנסה היא לחמוק מתשלום המס הנדרש ממנה, וזאת באמצעות טענה בדבר פגם טכני שולי, הנעדר כמעט משמעות שומתית, וזאת כמובן אין לאפשר. מי שחטא בחשבונות פיקטיביות, פשיטא שהגישה כלפיו חשדנית, ולא יהיו שלטונות המס בחינת שוטים שבעולם.

לד. נעבור כעת לבחינת טענתה השניה של המערערת במישור הסמכות. כפי שצוין, בעניין זה יש לדעתנו לקבל את טענת המערערת, לפיה נפלה שגגה מלפני בית המשפט כאשר הורה למשיב 1 להוציא שומת עסקאות לפי מיטב השפיטה

לשנת 2004. ראשית, ובהמשך לכל האמור, המשיב 1 לא הוציא למערערת שומת עסקאות לשנת 2004, ולצורך חישוב מחזור העסקאות לשנה זו, קיבל את הצהרותיה כפי שהוגשו לו בדוחות התקופתיים. לפיכך, בשום שלב לא התעוררה מחלוקת בין המערערת לבין המשיב 1 באשר למחזור העסקאות; ולא הוגשו השגה ואף לא ערעור ביחס לפן זה שבחישוב חבותה במס. שנית, בהליכים המשפטיים שהתנהלו בעניין חבותה של המערערת לעניין שנת המס 2004, לא עלתה ולוא גם באופן עקיף טענה ביחס למחזור העסקאות שנקבע בסופו של יום במע"מ. לפיכך, אף לא ניתן לטעון, כי חרף היעדרם של הליכי ערעור על שומת עסקאות זו, בסופו של יום אכן התעוררה מחלוקת בין הצדדים לעניין זה. נכון, שככלל נושא מחזור העסקאות של המערערת לשנת 2004 נדון בפני בית המשפט – הואיל ועלה במסגרת שומת עסקאות מס הכנסה, על-ידי המשיב 2, אך הדבר לא קיבל ביטוי באופן ספציפי ביחס לשומת מע"מ, שנשארה מקובלת על הצדדים. שני ההיבטים הללו מצביעים על קושי לקבל את קביעתו של בית המשפט, לפיה על המשיב 1 להוציא למערערת שומת עסקאות לשנה זו, וזאת, נוכח העדר חידודה של מחלוקת, ישירה או עקיפה, קרי, שומה זו לא הובאה לפתחי בית המשפט, ולא ניתנה האפשרות למערערת להתגונן כלפיה. הטעם, כאמור, הוא קונקרטי, ואינו פוגע בגישה התומכת בהרמוניה בין שני סוגי המסים.

לה. אין נעלמת מעינינו העובדה, שבכך יתכן כי המערערת נהנית במידה מסוימת מן ההפקר, שכן בשל קביעתנו זו אולי לא תשלם את מלוא המס שאמור היה להיות מוטל עליה נוכח היקף עסקאותיה ב-2004. אולם, חרף האינטרס הציבורי החשוב, של חיוב הנישום במס אמת, בדרך שננקטה לא נשמרו זכויות הנישום דיין, גם אם כמובן לא היתה כוונה לכך. יפה יעשו שלטונות המס אם יפעלו נכונה בגביה, ומכל מקום בית המשפט מצוי במסגרת של "אין לו לדיין אלא מה שענינו רואות" (סנהדרין, ו', ב [ב]).

לו. באשר לטענת המערערת ביחס להגדלה בפועל של הקנס המנהלי, משקיבלנו את טענתה לעניין הוצאת שומת העסקאות לשנת 2004, מתייטר הצורך להכריע בטענתה לעניין ההגדלה. הגדלת הקנס בפועל נבעה מקביעת בית

המשפט, לפיה יותאם הקנס למחזור העסקאות החדש על פי השומות שיוצאו בהתאם לפסק הדין. נוכח קביעתנו מעלה, כי דינה של טענת המערערת לעניין שומת עסקאות מע"מ לשנת 2004 להתקבל, ישוב גודל הקנס בהקשר דנא ממילא להיות 1% ממחזור העסקאות עליו דיווחה המערערת למשיב 1. לפיכך לא יוגדל הקנס מעבר לסכום שנקבע במקור על ידי פקיד השומה. נשוב ונטעים, כי אף בהקשר זה נהנית המערערת מהפחתה משמעותית בסכום הקנס שהיה עליה לשלם, אך כאמור נוכח הרציונלים שצוינו, אין בכך כדי להטות את הכף אל עבר "הרחבת גבולות הגזרה".

לז. נעבור כעת לבחינתן של הסוגיות הנוספות העולות מן הערעור ומן הערעור שכנגד. טענה נוספת מטעם המערערת נוגעת כאמור לפסילת הספרים, ולקנס המנהלי שהוטל עליה בגין הפסילה. לדידה, של המערערת כאמור, שגה בית המשפט כאשר נמנע מביטול פסילת הספרים לשנת 2004; וזאת לאחר שבשנה זו לא נמצאו בספריה חשבוניות מס שלא כדין, ונוכח העובדה שהליקויים שנמצאו לא היו משמעותיים. לחלופין טענה המערערת, כי שגה בית המשפט כאשר נמנע מהפחתת שיעור הקנס אל מתחת ל-1%; זאת נוכח השפעתם הזניחה, לשיטתה, של הליקויים שנמצאו.

לח. סבורני שטענות אלה אין מקום להלום. ראשית, ביחס לעצם הפסילה, זו באה בגין מספר רב של ליקויים שנמצאו, וביניהם אי ניהול חשבון עבודה לפי סעיף 2(ד)(1) לתוספת ד' להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבוניות), התשל"ג-1973; אי ניהול ספר הזמנות לפי סעיף 2(א)(4); ואי ניהול ספר ציוד מכני הנדסי (צמ"ה), לפי סעיף 3 לתוספת ד' להוראות ניהול ספרים. ליקויים אלה הקשו על פקיד השומה להגיע לחקר האמת, וכפי שציינה המדינה, די בהם להצדיק את פסילת הספרים. המחוקק ייחס חשיבות יתרה לניהול פנקסי החשבוניות כדין, ולכן קבע סנקציות על אי מילוי ההוראות השונות כנדרש (נמדר, עמ' 801-802). באלה על בתי המשפט לתמוך; מי שאינו מנהל חשבוניותיו כראוי, חושף עצמו לחשד שמא דברים לא כשרים בגו, וכמובן הדברים נאמרים על דרך הכלל, ויתכנו וריאציות שונות להערכת החומרה (ראו גם הפסקה הבאה); אך

ברי, כי מי שאינו מנהל ספרים כדין – ידו על התחתונה. לפיכך צדק בית המשפט המחוזי בדחותו את טענת המערערת כנגד פסילת הספרים, ואין בעצם העובדה שקבע כי החשבונית מטעם חופר בונה אמיתית – כדי לשנות זאת.

ל.ט. באשר לשיעור הקנס, קבע בית המשפט בפסק דינו כי "עסקינן במערערת שפעלה באופן שיטתי ומכוון, ולאורך שנים מספר, שלא כדין, הן בניהול ספריה והן בהכללת חשבוניות כוזבות במערכת חשבוניתיה, על מנת להפחית את חבות המס המוטלת עליה" (פסקה 15 לפסק הדין). נוכח אמירה עובדתית ברורה זו, אין לשנות מקביעתו של בית המשפט, כי אין מקום להתערב בשיעור הקנס המנהלי שהוטל על המערערת. אמנם תיתכן הבחנה ככלל בין פסילת ספרים בגין ליקויים שונים לבין פסילתם בגין הגשת חשבוניות כוזבות. במקרה הראשון – לא תמיד יעיד הדבר על כוונות מרמה אלא לעתים על רשלנות ואולי יהיו אף מקרים של היסח הדעת, אשר יפסלו את הסתמכות על הספרים אך אינם מטילים פגם מוסרי מובהק. ואילו במקרה השני – מדובר במעשי מרמה של ממש, המקשים לא רק להסתמך על הספרים, אלא מטילים ספק באמינות הנישום עצמו מכל וכל. לעניין הרציונל של הסנקציה העונשית העומדת מאחורי הקנס המנהלי, ונוכח החשיבות הרבה שיש לייחס לניהול ספרים כדין, לא מצאתי כי לשם הקטנת שיעור הקנס די בכך, שלגבי שנה מסוימת לא נקבע שהמערערת נהגה במרמה, ולעניין זה אין למערערת להלין אלא על התנהלותה שלה, שכאמור אינה מעוררת אמון על פי קביעת בית המשפט.

מ. סוגיה נוספת שעלתה בפרשה דנא, הן בערעור הן בערעור שכנגד, נוגעת לחשבוניות של חברת ג'ארדאט לשנת 2003. כאמור, בית המשפט המחוזי קיבל את עמדת המשיבים לפיה חשבוניות אלה זויפו וחברת ג'ארדאט לא סיפקה למערערת שירותי קבלנות-משנה בשנה זו. ואולם, בית המשפט קיבל את טענתה של המערערת, לפיה הואיל ואין חולק שהעבודה בעבור החשבוניות נעשתה, יש בכל זאת לנכות את ההוצאות הנובעות מהן. לטענת המערערת, שגה בית המשפט המחוזי בקביעתו לפיה חברת ג'ארדאט לא שימשה כקבלנית משנה שלה בשנת זו,

ואילו לטענת המשיבים, שגה בית המשפט, מקום שחרף קביעתו בדבר זיוף חשבוניות ג'ארדאת, הורה על הכרה בהוצאות הנובעות מהן.

מא. ראשית נציין, כי שתי הטענות הללו מבקשות להשיג על קביעותיה העובדתיות של הערכאה הדיונית, קביעות אשר ככלל אין דרכה של ערכאת ערעור להתערב בהן – כאמור – למעט במקרים חריגים, מקום שאינן עומדות במבחן ההיגיון והשכל הישר. הרציו לכך תואר פעמים רבות, קרי, ההתרשמות הבלתי אמצעית של הערכאה הדיונית – בעיקר בשמיעת עדים – המקנה לה יתרון משמעותי בכגון דא (ע"א 9011/09 מקור הנפקות וחכיות בע"מ נ' מדינת ישראל (2010)). כן "עומדת בבסיס הכלל יכולתה של הערכאה הדיונית להעמיק בחומר הראיות על פני שורה ארוכה של ישיבות, להתוודע אליו באופן מיטבי ולראות את התמונה העולה ממנו בראיה כוללת" (ע"א 9622/07 הולין נ' קופת חולים כללית של ההסתדרות הכללית של העובדים בא"י, מחוז נגב (2010) פסקה 29 לפסק דינו של השופט פוגלמן). ערכאת הערעור חיה מפיו של כלי שני, ולכך כמובן חריגים ווריאציות – ולעתים חריגים חלקיים – כגון, אך לא רק, כאשר הראיות הן מסמכיות בעיקרן, וזהו החלק הדומיננטי ולא עדויות אנושיות.

מב. בנידון דידן התרשם בית המשפט מן העדויות השונות, וביניהן עדותו של מר פואד אבו עמאר, בעל מניות עיקרי של המערערת; עדותו של מר קאיד אבו עמאר, מנהל הפרויקטים של המערערת; ועדותו של מר סובחי ג'ארדאת, בעל מניות עיקרי בחברת ס.א. ג'ארדאת. נוכח התרשמותו, ובהתבסס על שאר הראיות, הסיק, כי החשבוניות שהגישה המערערת מטעם חברת ג'ארדאת מזויפות. אכן עיון בחומרים אשר הגישה המערערת, המלמדים על מעורבותו החוזרת ונשנית של ג'ארדאת בחשבוניות כוזבות (למשל ת"פ 2596/04 מדינת ישראל נ' ג.מ לירן בע"מ (2009) בבית משפט השלום בירושלים), מכרסמים באמינות הצהרתו כי לא עבד בעבור המערערת בשנת 2003; אולם, אין בכך כדי להפחית את עוצמת הראיות הקיימות, המחזקות את עמדת המדינה, וביניהן חוזה התקשרות לקוני וחסר, העדר תיעוד של העבודות ביומנים, העדר אסמכתא להעברת תשלום, והסבר חלקי ולא מספק בדבר נסיבות קבלת החשבוניות וביצוע

התשלומים. עדי המערערת ניסו לספק הסברים לאלה, אך הללו נמצאו ככלל לא מספקים. כך, למשל, כאשר נשאל מר קאיד אבו עמאר, מנהל הפרויקטים של המערערת, על הסכם העבודה הלקוני שנחתם מול חברת ג'ארדאת, טען שהפרטים החסרים הועלו בנספח שצורף להסכם, ואולם, כאשר עומת עם העדרו של נספח מעין זה, האשים את המדינה בהעלמתו (פרוטוקול מיום 16.10.07, עמוד 8, שורה 25). באשר לטענת המשיבים בערעור שכנגד, אף כאן ביסס בית המשפט את עמדתו נוכח הראיות הרבות שעמדו לפניו, ואף אנו לאחר עיון בהן, לא מצאנו מקום להתערב בקביעתו זו.

מג. הסוגיה האחרונה העולה מן הערעור ומן הערעור שכנגד, נוגעת לקביעת בית המשפט, לפיה יועמד אחוז הרווח הגולמי של המערערת על 12.5%. כזכור, המשיב 2 פסל את ספרי המערערת לשנת 2004, הואיל והדיווח שמסרה על הפסד גולמי של 11% נראה היה בעיניו לא נכון ולא סביר. בהתאם לכך, הוציא המשיב 2 למערערת שומה חדשה, לפי מיטב השפיטה, במסגרתה העמיד את אחוז הרווח הגולמי על 27% – על פי הפער אשר נוצר במסגרת המערכת ההסכמית שיצרה המערערת, מצד אחד אל מול סולל בונה, ומן הצד השני אל מול קבלני המשנה שלה. בפני בית המשפט המחוזי גרסה המערערת, כי הסיבות להפסד הגולמי בשנה זו היו שתיים: האחת – תמחור שגוי של חומרים והערכה שגויה של הזמן הנדרש לעבודה, והשניה – מחלוקת שהתגלעה עם סולל בונה ובאה לידי ביטוי אף בחיובה בקנסות פיגורים. כאמור, בית המשפט המחוזי קיבל חלקית את טענת המערערת, ציין כי אין מחלוקת באשר לסכסוך שהתעורר בין המערערת וסולל ובונה, וקבע כי "אין להלום, בנסיבות כה חריגות, שהרווח הגולמי של המערערת יחושב לפי תרחיש שגרתי ואופטימלי". לפיכך, העמיד בית המשפט את שיעור הרווח הגולמי של המערערת לשנה זו באומדנה על 12.5%.

מד. על קביעה זו של בית המשפט משיגים כאמור הן המערערת הן המשיבים. לטענת המערערת, שגה בית המשפט כאשר קבע את שיעור הרווח באומדנה, ללא חוות דעת כלכלית וללא נימוק, בעוד היה עליו לשיטתה לבטל את השומה או להשיבה לפקיד השומה לשם עריכתה מחדש. לטענת המשיבים, שגה בית המשפט בהפחתת שיעור הרווח הגולמי שקבע פקיד השומה, הואיל ובכך העביר למעשה

את נטל השכנוע – אשר נוכח פסילת הספרים מוטל באופן מוגבר על כתפי המערערת – לכתפיו של המשיב 2; והכל אחר שכשלה המערערת להוכיח את הפסדיה.

מה. איננו רואים להלום את טענות שני הצדדים בעניין זה. כאמור, פסילת ספרי המערערת בשנה זו הייתה כדין, נוכח הליקויים הרבים שנמצאו בהם. משנפסלו הספרים, רשאי היה המשיב 2 להוציא למערערת שומה לפי מיטב השפיטה, וזאת מכוח סעיף 145(א)(2)(ב) לפקודת מס הכנסה. כפי שנקבע לא אחת בפסיקה, שומה מעין זו אינה צריכה – ובמקרים רבים אינה יכולה – להיות מדויקת, אך עליה להיות נאמנה ככל האפשר לפרטי המקרה, וזאת בהתבסס על מומחיות ונסיונו של פקיד השומה (ע"א 5200/06 אלקיס יבוא ושיווק בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף (2009)). בהמשך, במקרים בהם נישום שהוצאה לו שומה על פי מיטב השפיטה חש עצמו מקופח, רשאי הוא לערער לבית המשפט המחוזי, מכוח סעיף 153(א) לפקודה, ובמסגרת ערעור זה, מוקנית לבית המשפט הסמכות להתערב בממצאי השומה, בהיותו סבור כי נדרש להתאימה בצורה טובה יותר לעובדות המקרה. בדיון בפני בית המשפט היושב כערכאת ערעור, על הנישום הנטל לעורר ספק לגבי סבירותה ומהימנותה של השומה, וזאת לאחר שנפסלו ספריו (רע"א 1436/90 גיורא ארד, חברה לניהול השקעות ושירותים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"מ מו(5) 101 (1992); רע"א 3646/98 כ.ו.ע לבנין בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד נז(4) 891 (2003)).

מו. בענייננו, השומה הוצאה על ידי המשיב 2, אך בהתבסס על ההסכמים שכרתה המערערת עם סולל בונה ועם קבלני המשנה שלה. בית המשפט הפחית את השומה שנקבעה, כדי ליתן ביטוי לאותה מחלוקת שנתעוררה בין המערערת לבין סולל בונה, אשר לה, כפי שהצביעה המערערת, היו השלכות כספיות לא מבוטלות. קביעתו זו לא העבירה את נטל ההוכחה אל המשיבים, אלא התבססה על עמידתה החלקית של המערערת בנטל שהוטל עליה, להוכיח כי הרווח הגולמי שלה באותה שנה היה פחות מזה שצמח מן ההסכמים. באשר לטענת המערערת בדבר האומדנה – הואיל והמערערת לא הוכיחה את ההיקף המדויק של הפסדיה, בית המשפט קבע את אחוז הרווח, על פי הנתונים שעמדו לפניו, כך שיהיה נאמן

ככל שניתן לפרטי המקרה. אילו סיפקה המערערת את המסמכים הנוספים הנדרשים לצורך הוכחת הפסדיה, ניתן היה כמובן לפסוק בצורה מדויקת יותר. לבסוף, בבחירה שבין החזרת השומה לפקיד השומה לבין הפחתתה או הגדלתה על-ידי בית המשפט עצמו, מסורה הסמכות לבית המשפט, ובייחוד במקרה כזה שלפנינו, בו נמנעה המערערת מאספקת כלל הנתונים הנדרשים, אין איפוא פגם בהחלטת בית המשפט להפחית את השומה בעצמו על דרך האומדנה. ונזכיר שוב כי עסקינן בערעור מסוג מיוחד, שאינו על בית משפט דיוני או על טריבונל שיפוטי אלא על רשות מינהלית, ובכגון דא ברי כי "שיקול הדעת ההתערבותי" של בית המשפט רחב יותר במידה מסוימת.

מזו. לפיכך, דין הערעור להתקבל לעניין קביעת בית המשפט הנוגעת להוצאת שומת העסקאות לשנת 2004. איננו נעתרים לשאר הטענות שבערעור, ולטענות בערעור שכנגד. בנסיבות אין צו להוצאות.

המשנה לנשיאה

השופט י' עמית:

אני מסכים.

ש ו פ ט

השופט מ' מזוז:

אני מסכים.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק דינו של המשנה לנשיאה כב' השופט א' רובינשטיין.

ניתן היום, כ"א באייר התשע"ה (10.5.2015).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

המשנה לנשיאה