

ע"א 456 / 92

בפני:

כבוד השופט ת' אור
כבוד השופטת ט' שטרסברג-כהן
כבוד השופטת ד' ביניש

המערערת:

חברת אחים אגבריה נווה עירון בע"מ

נ ג ד

המשיב:

מנהל מס ערך מוסף

ערעור על פסק דין בית המשפט המחוזי
בת"א-יפו בע"ש 675/89 מיום 25.12.91
שניתן על ידי כבוד השופט א' מצא

בשם המערערת:

עו"ד ע' בר-מור

בשם המשיב:

עו"ד ע' לינדר

פסק דין

השופטת ד' ביניש:

1. המערערת, חברה קבלנית, ביצעה בשנת המס 1986 עבודות בנייה במרכז הספורט בהרצליה, לפי הזמנתה של חברת גני גלים ספורט ונופש בע"מ (להלן: "גני גלים"). לאחר ביקורת של המשיב בעסקה של המערערת ובדיקת הדו"חות התקופתיים שהגישה המערערת, החליט המשיב לשום את המס המגיע מידי המערערת לפי מיטב שפיטתו, בהתאם לסמכותו מכוח סעיף 77(א) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975. השגת המערערת על שומה זו נדחתה. כן נדחה הערעור שהגישה המערערת לבית המשפט המחוזי. מכאן הערעור לבית משפט זה.

בחווה הזמנת העבודות של גני גלים, הבחינו הצדדים בין העבודות העיקריות שיוזמנו מהמערערת לבין עבודות נוספות שיכוננו להלן "העבודות הנוספות". המחלוקת בין המערערת לבין המשיב נוגעת אך לחיוביה

של המערערת במע"מ בגין העבודות הנוספות. בחוזה בין המערערת לגני גלים לא נקבעו מחיריהן של העבודות הנוספות שיוזמנו מגני גלים אולם נקבעו העקרונות לקביעת מחירים אלו. משהייתה המערערת מבצעת הזמנה של גני גלים, היא הייתה מוציאה חשבונית בגין עבודה זו לגני גלים. חשבוניות אלו היו נבדקות על ידי האדריכל המפקח על הפרויקט, מר אבישי כץ, ומשעברו את ביקורתו אושרו החשבוניות על ידו לתשלום. המערערת המציאה לגני גלים ביום 2.1.87 חשבונית מס על תמורת סך של מליון דולר בצירוף מע"מ, אולם בהמשך אותו חודש היא המציאה לגני גלים שתי הודעות זיכוי שצמצמו משמעותית את מחזור עסקותיה. המשיב, שבפניו לא הוצגו ספריה של המערערת, ולאחר שמצא פגמים באמינות הדיווח של המערערת על תקבוליה בגין העבודות הנוספות, החליט לשום את שווי העבודות הנוספות בהסתמך על החשבוניות שאושרו לתשלום על ידי האדריכל. לאחר שהשגתה של המערערת נדחתה הגישה המערערת ערעור לבית המשפט המחוזי.

בית המשפט המחוזי קיבל את טענת המשיב וקבע כי חלק מהתקבולים בגין העבודות הנוספות לא נרשמו בספרי המערערת וכי דיווחיה לא היו אמינים, באופן המצדיק עריכת שומה לפי מיטב השפיטה. הוא נתן אמון בעדותו של האדריכל על פיה החשבוניות שאישר זה, נועדו לתשלום ולא רק לצרכי מיקוח, כטענת המערערת, ולכן אישר את השומה שערך המשיב.

2. טענתה העיקרית של המערערת מופנית כנגד ביסוס עמדת המשיב בבית המשפט על אי רישום תקבולים. לטענתה, בנימוקים לשומה לא טען המשיב כל טענה בדבר אי רישום תקבולים, ונימוקי השומה נגעו אך ורק לאופן בו חושב שווי העבודות. לפיכך, לגישה, שגה בית המשפט כשהתייחס לשאלת רישום התקבולים כשאלה השנויה במחלוקת. המערערת הוסיפה וטענה כי גם לגופו של עניין לא היה יסוד לקביעה כי חלק מהשטרות שקיבלה לא נרשמו בספריה. אי לכך, טוענת המערערת, בית המשפט לא רשאי היה לבסס את פסיקתו על אי רישום תקבולים, והיה עליו רק להכריע בשאלה כיצד יש לקבוע את שווי העבודות הנוספות - האם לפי החשבוניות שהוצאו על ידה או שמא לפי התמורה עליה הוסכם בין הצדדים. לטענתה הוכח כי בינה לבין גני גלים הוסכם בדצמבר 1986 שיתרת מחיר העבודות הנוספות תעמוד על 500,000 דולר, ועל כן לא היה מקום לשום את המערערת אלא בהתבסס על הסכם זה.

המשיב חולק על עמדת המערערת באשר לגדר המחלוקת המחייבת הכרעה בתיק זה. לטענתו גדר המחלוקת בין רשויות המס לנישום אינו נקבע על פי הנימוקים המצורפים להודעת השומה אלא על פי התשובה המנומקת המוגשת על ידי רשויות המס לבית המשפט המחוזי לכתב הערעור.

לגופו של עניין טוען המשיב כי פסק הדין של בית המשפט קמא מבוסס כדבעי. הוכח כי המערערת העלימה הכנסות ולכן צדק המשיב במסקנתו כי הדו"ח של המערערת "אינו מלא איננו נכון או שאיננו נתמך במסמכים או בפנקסי חשבונות כפי שנקבע" כאמור בסעיף 77 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975. זאת ועוד, המערערת שטענה כי ספריה נשרפו, כלל לא הציגה פנקסים, ודי בכך כדי להצדיק עריכת שומה לפי מיטב השפיטה. גם באשר לאופן עריכת השומה מבקש המשיב לאמץ את מסקנת בית המשפט קמא כי בביסוס השומה על החשבוניות שהוציאה המערערת ואושרו על ידי האדריכל כץ "קשה למצוא דופי".

3. השאלה המרכזית הדורשת הכרעה בערעור זה הינה כיצד נקבעת גדר המחלוקת בערעור מס ערך מוסף. לטענת המערערת גדר המחלוקת נקבע על ידי השוואת הנימוקים המצורפים להודעת שומה, כאמור בסעיף 77(ג) לחוק, לכתב הערעור שמגיש הנישום לבית המשפט. לטענת המשיב, המחלוקת המחייבת הכרעה נקבעת על ידי השוואת כתב הערעור לתשובת המשיב לערעור, שהיא כתב בי דין המוגש מטעם המשיב על פי תקנה 7 לתקנות מס ערך מוסף ומס קניה (סדרי הדין בערעור), תשל"ו-1976 (להלן התקנות).

ערעור מע"מ, על אף שמו, אינו ערעור במובנו הרגיל. ההליך מכונה ערעור בסעיף 83 לחוק בהיותו ערעור על החלטת מנהל המע"מ כרשות מנהלית. עם זאת בית המשפט המחוזי דן בערעור כבית משפט של ערכאה ראשונה. לתקנות סדר הדין האזרחי תחולה שירית על ערעור לפי חוק זה. סעיף 10(ב) לתקנות מגדיר את תפקידם של הצדדים לדיון בערעור מע"מ:

(ב) לענין תקנה זו, כל מקום שנאמר בהוראות תקנות סדר הדין "תובע" - קרי "מערער", "נתבע" - קרי "משיב", "תובענה" - קרי "ערעור", הכל לפי הענין.

הנה כי כן, ערעור מע"מ הוא בעיקרו כמו כל הליך אזרחי אחר, אלא שבמקום התובע מופיע המערער ובמקום הנתבע נמצא את המשיב (ראו רע"א 1436/90 גיורא ארד, חברה לניהול השקעות ושירותים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד מו(5) 101, 107). בהליך זה ממלא כתב הערעור את תפקיד כתב התביעה, וכתב התשובה, המוגש מטעם המנהל על פי סעיף 7 לתקנות, ממלא את תפקיד כתב ההגנה.

כידוע, בהליך אזרחי נקבע גדר המחלוקת העובדתית הטעונה הכרעה על פי כתב התביעה וכתב ההגנה (ראו תקנה 83 לתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984 - וכן י' זוסמן סדרי הדין האזרחי (אמינון), מהדורה שביעית, בעריכת ש' לוי, 1995), בעמ' 269-271. משלא נקבעה בתקנות סדרי הדין בערעור מע"מ

הוראה סותרת - הרי שגדר המחלוקת בערעור מע"מ נקבע על פי חליפיהם של כתב התביעה וכתב ההגנה - דהיינו על פי כתב הערעור וכתב התשובה.

המערערת מבקשת לבסס את טענותיה בדבר קביעת גדר המחלוקת על פי נימוקי השומה, על פסק דינו של מ"מ הנשיא זילברג בע"א 135/67 פקיד שומה תל אביב 4 נ' פורת, פ"ד כ"א (2) 411, 414. באותו מקרה קבע השופט זילברג, בדעת מיעוט, כי טענת פקיד השומה בדבר קיום שותפות בין הנישום ואישתו דינה להידחות, משום שטענה זו לא נטענה מפורשות בהודעת נימוקי השומה. אלא שהמערערת אינה יכולה להיבנות מדברים אלו. המונח "הודעת נימוקי השומה", אותו מציין השופט זילברג בפסק הדין, אינו מתייחס לנימוקים המצורפים להודעת המקורית של הרשות המחליטה לשום את המערער לפי מיטב השפיטה אלא לכתב התשובה המוגש לבית המשפט מטעם הפרקליטות, המכונה בתקנות "הודעת נימוקי השומה והערעור" (ראו תקנה 4 לתקנות בית משפט (ערעורים בענייני מס הכנסה), 1941 כפי שהוספה בתשי"ז 1957 - מקבילתה של תקנה 7 בתקנות שלפנינו). מכאן שגם לגישתו של השופט זילברג, גדר המחלוקת המחייב הכרעה בערעור על החלטה של רשויות המס נקבע על פי כתבי הבי-דין המוגשים לבית המשפט.

יצוין כי השופט ויתקון, שכתב את פסק הדין המרכזי מטעם שופטי הרוב, חלק על דעתו של השופט זילברג בסוגיה זו, וקבע כי אין מקום להפעיל את תקנות הדיון בקפדנות יתירה נגד רשויות המס. השופט ויתקון נימק עמדתו זו באומרו:

"נימוקי השומה מטרתם, כמטרת כל כתב טענות, להעמיד את היריב על טיב הטענה הצפויה שתיטען נגדו, על מנת שיוכל להתכונן ולא יהא מופתע".

מטעם זה סירב השופט ויתקון לקבוע כי טענת פקיד השומה, שניתן היה להסיקה מהאמור בהודעת נימוקי השומה, דינה להידחות רק משום שהיא לא נכתבה מפורשות. בכל מקרה, בעניין שלפנינו, היה די גם בנימוקים שצורפו להחלטה לשום את המערער לפי מיטב השפיטה, כדי להעמיד את המערערת על גדר המחלוקת בינה לבין רשויות המס - אף שלא נרשם בהם מפורשות כי ספריה נפסלו בשל אי רישום תקבולים (השוו גם ע"א 25/81 קפה "נאווה" שותפות רשומה נ' פקיד השומה ירושלים, פ"ד לז(3) 818, 820-821). גם מסיבה זו דין טענתה של המערערת להידחות.

למען הסר ספק אומר כי אין באמור לעיל כדי לשלול טענה של נישום כנגד הסתמכותו של המנהל על נימוק שלא בא זיכרו בנימוקים שצורפו להודעת שומה או בנימוקים שליוו את ההחלטה בהשגה. יתכן כי בהליכי

הערעור לא יוכל המשיב להסתמך על נימוק חדש שלא הועלה בשלב השומה או ההשגה - כאשר בהעלאת נימוק זה יהיה משום קיפוח של הנישום (השוו ע"א 25/81 הנ"ל). אולם בענייננו טענה המערערת רק באשר לדרך קביעת גדר המחלוקת בערעור שומה ולכן אינני נדרשת להכריע בטענות אפשריות אחרות כנגד הסתמכות של המשיב על טיעון שאינו מוזכר בנימוקים המצורפים לשומה - מה גם שבהליך שלפנינו אין ספק כי היה בנימוקי השומה כדי ללמד את המערערת על הסיבות שהביאו את המשיב לקובעה.

4. אשר לגופן של המחלוקות העובדתיות בין הצדדים - אין מקום להתערב במסקנותיו של בית המשפט קמא, כי צדק המשיב בהסיקו שדיווחיה של המערערת אינם אמינים. המערערת קיבלה מגני גלים שלושה שטרי חוב על חשבון המגיע לה בגין העבודות הנוספות. שטרות אלו הוסבו על ידי המערערת לטובת קבלן משנה שלה, בלא שהוצאו בגין קבלות כלשהן ובלא שתמורתן נכללה בדו"חות התקופתיים שהגישה המערערת. המערערת טוענת כי השטרות נרשמו בספריה אולם ספרים אלו נשרפו, אלא שבטענותיה בפני בית המשפט קמא ובפנינו היא לא הציגה כל הסבר מדוע היא נמנעה מלהציג בפני המשיב את הנהלת החשבונות הממוחשבת אותה היא ניהלה, כדי להוכיח שהשטרות נרשמו כדין. משנמנעה היא מלעשות כן, רשאי היה המשיב לפסול את דיווחיה ולשום אותה לפי מיטב שפיטתו (השוו ע"א 718/86 אשקר נ' פקיד שומה נצרת, פ"ד מג(3) 52, 54). טענותיה של המערערת כנגד מסקנה זו מתבססות על שני מסמכים. הראשון, מכתב של רואה החשבון של גני גלים מיום 4.10.88, והשני מכתב אותו שלח מנהלה של המערערת לגני גלים ביום 29.1.87. באמצעות מכתבים אלו מבקשת המערערת לשכנענו כי השטרות נרשמו כדין. אלא שממכתבה של המערערת לגני גלים אין אנו למדים דבר אודות רישום התקבולים בספריה של המערערת, וממכתבו של רואה החשבון של גני גלים ניתן ללמוד דווקא כי המערערת לא מסרה לגני גלים קבלות על השטרות בעת הוצאתן, כנדרש בהוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות) (מס' 2) ותקנות מע"מ (ניהול פנקסי חשבונות), תשל"ו-1976. לפיכך צדק בית המשפט בהסיקו כי המערערת נמנעה מלרשום קבלת שטרות אלו בפנקסיה.

המשיב הביא ראיות נוספות לפגמים בדיווחיה של המערערת, אולם די בדוגמא המובאת לעיל כדי להצדיק את החלטתו לפסול את דיווחיה של המערערת.

5. אשר לטענותיה של המערערת באשר לאופן עריכת השומה, גם טענות אלו אינן מגלות עילה להתערבות של בית המשפט, לא כל שכן של ערכאת הערעור. המשיב ביסס את שומתו על החשבוניות שהוצאו על ידי המערערת לגני גלים ואושרו על ידי האדריכל האחראי על הפרויקט. בית המשפט קמא אישר את החלטת המשיב לשום את המערערת על פי החשבוניות לאחר שקבע כי החשבוניות לא נועדו רק לשם מיקוח אלא גם לשם חיוב גני גלים בתשלום. קביעה זו התבססה על התרשמותו של בית המשפט מאמינות עדותו של האדריכל

כך שהעיד בפניו. אין בטענות המערערת דבר המצדיק התערבות ערכאה זו בקביעותיו אלו של השופט קמא. בקשתה של המערערת להורות למשיב לערוך את תחשיביו על פי המכתבים שהוחלפו בינה לבין גני גלים בדצמבר 1986, נדחתה בדין על ידי בית המשפט קמא.

כאשר מוציא המשיב שומה לפי מיטב השפיטה, אין בית המשפט שם את שיקול דעתו במקום שיקול הדעת של המשיב, ואין הוא מתערב בהחלטתו אלא אם זו הוכחה על ידי הנישום כשרירותית או מופרכת מעיקרה. (ראו ע"א 112/86 מנהל מס ערך מוסף נ' חכים, פ"ד מה(2) 837, 839; ע"א 731/88 בוכמן נ' פקיד שומה תל אביב, פ"ד מו(4) 265, 267). בענייננו בית המשפט לא הסתפק בקביעה כי השומה אינה מופרכת מיסודה, אלא הוא הוסיף וקבע כי הצעתה של המערערת לערוך את השומה על פי המכתבים האמורים הינה מופרכת, שכן הסכומים הנקובים במכתבים אלו לא כללו את כל חיוביה של גני גלים, אלא רק את יתרת החוב שטרם שולמה. המערערת אמנם טענה כי יתרת החוב הנדונה במכתבים כוללת את כל תקבוליה מהעבודות הנוספות, אולם אין בסיכומיה ובראיותיה דבר המבסס טענה זו. לפיכך גם ניסיונה של המערערת להתבסס על חלופת המכתבים מדצמבר 1986, כדי להוכיח שהדרך בה שם המשיב את חובה לא הייתה ראויה, נכשל.

סוף דבר, ניתן איפוא לסכם, כי כאשר המערערת לא הגישה את פנקסיה ולא עלה בידה להצביע על כך כי תקבולים שנתקבלו אצלה נכללו במערכת החשבונות, צדק המשיב בהוצאת שומה לפי מיטב השפיטה. נימוקי השומה היו בפני בית המשפט המחוזי ונדונו בפירוט, ולא עלה בידי המערערת להצביע על פגם כלשהו שנפל בשיקול הדעת של המשיב, או באופן עריכת השומה על ידו. אשר על כן דין הערעור להידחות. המערערת תישא בהוצאות המשיב בערכאה זו בסך 10,000 ש"ח.

ש ו פ ט

השופט ת' אור:

אני מסכים.

ש ו פ ט

השופטת ט' שטרסברג-כהן:

אני מסכימה.

ש ו פ ט ת

הוחלט כאמור בפסק דינה של השופטת ד' ביניש.

ניתן היום, י"ח באב תשנ"ז (21.8.97).

ש ו פ ט ת

ש ו פ ט ת

ש ו פ ט

העתק מתאים למקור

שמריהו כהן

מזכיר ראשי

N01.92004560

חכ/