



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-04-61316 דוידוב נ' פקיד שומה רחובות

לפני כבוד השופט שמואל בורנשטיין

זאור דוידוב

מערער

נגד

פקיד שומה רחובות
ע"י עו"ד לירון ברנד קויפמן

משיב

פסק דין

- 1 לפניי ערעור על החלטת המשיב לפסול את ספרי המערער לשנת 2020 בשל אי רישום
- 2 תקבול ללא סיבה מספקת, וזאת בהתאם לסעיף 145ב(א)(1) לפקודת מס הכנסה
- 3 [נוסח חדש], תשכ"א-1961 (להלן: **פקודת מס הכנסה**).
- 4 המערער הוא בעל מכון עיסוי בשם "**ספא איילה**" ברחובות. בהתאם לאתר
- 5 האינטרנט של העסק, השירותים הניתנים כוללים: "**עיסוי מרגיע**", "**בודי מסג**",
- 6 "**מסג' מפנק ומשחרר**", "**עיסוי שוודי קלאסי**", "**עיסוי טנטרי**" ו"**עיסוי**
- 7 **הוליסטי**" (נספח א להודעה המפרשת את נימוקי ההחלטה על פסילת הספרים).
- 8 3. ביום 9.12.2020 ביצעו נציגי המשיב ביקורות ניהול ספרים בעסק ומצאו כי קיים
- 9 פער בין הצהרות הבריאות שמולאו ונחתמו בעסק, לבין הקבלות שנתפסו בעסק.
- 10 4. הצהרות הבריאות הנ"ל נחתמו בתקופת מגפת הקורונה בהתאם לדרישות משרד
- 11 הבריאות ובהן הוצהר כך: "**ידוע לי שהטיפול בי מתבצע תוך כדי הקפדה על חוקי**
- 12 **וכללי ההיגיינה לפני במהלך ואחרי הטיפול בי לפי הנחיות משרד הבריאות. יחד**
- 13 **עם זאת ידוע גם שהאחריות לקבלת הטיפול בזמן הזה היא אחריות אישית שלי**".
- 14 בהמשך לכך נכתב בהצהרות כי "**אני מסכים לחבוש מסכה בזמן הטיפול ומסכים**
- 15 **לקבל עיסוי עם כפפות בלבד**". הצהרת הבריאות כוללת את שם הלקוח ואת מספר
- 16 הטלפון שלו.
- 17 5. באופן זה נמצא כי קיימות 111 הצהרות בריאות (חלקן ללא תאריך; מוצג מש/1)
- 18 ואילו מספר הקבלות המשתייכות לתקופה הרלוונטית ואשר הוצגו על ידי המערער



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-04-61316 דוידוב נ' פקיד שומה רחובות

1 בפני המשיב לצורך תמיכה בעמדתו, עומד על 15. נוכח הפער האמור פסל, כאמור,
2 המשיב את ספרי המערער לשנה הנדונה. המשיב טען בנוסף, וטענה זו לא נסתרה על
3 ידי המערער, כי המערער לא המציא לו העתקי חשבוניות מס וספר הזמנות כנדרש
4 לסוג עיסוקו בהתאם להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבוניות), התשל"ג-1963.
5 כן טען המשיב, ואף טענה זו לא נסתרה, כי גם אותן 15 קבלות שהמציא המערער
6 למשיב, אינן מופיעות בכרטסת הנהלת החשבונות של המערער.

7 6. בפי המערער שלוש טענות מרכזיות –

8 **האחת**, כי לא התקיים בעניינו הליך מנהלי תקין, בין היתר על שום שלא נמסרו לו
9 הצהרות הבריאות שהיו בידי המשיב, וכן על שום מחדלי חקירה רבים, ובכלל זאת
10 אי תפיסת מצלמות שהיו בעסק, אי תשאול לקוחות, אי תשאול מטפלות, אי ספירת
11 מגבות, ועוד - ואשר יש בהן כדי לתמוך בעמדתו.

12 לגישתו, נגרמו לו נזקים ראייתיים, טענותיו לא נבדקו, אין הצלבה ממקורות
13 אחרים, ו"אין חיזוק או דבר מה נוסף".

14 בהקשר זה אף העלה המערער טענות קשות באשר להתנהלותה של נציגת המשיב,
15 ובכלל זאת "ניצול כוחה עד כדי התעמרות במזיד באזרח" וכן כי היא "התבצרה
16 בתשובותיה, בזחיחות מקוממת מלאת חשיבות עצמית, ממציאה, ממש כך,
17 "אינדיקציות" נוספות...". ובנוסף כי אותה נציגה "הציגה ותיארה את עצמה ממש
18 כנופת צופים – סמל לדבר מתוק ונעים". עוד טען המערער, כי מאחר שהחלטתו של
19 המשיב שרירותית ובלתי סבירה, הנטל עובר לכתפיו להצדיק את פסילת הספרים.

20 **השנייה**, כי המשיב אינו רשאי לעשות שימוש בהצהרות הבריאות לצורך פסילת
21 הספרים, וכי מדובר בהחלטה שהיא בבחינת "אכיפה בירנית יחידנית, מגמתית
22 ותקדימית (ברמה עולמית!)". לטענתו, "שימוש בכלי חריג, מוגבל בזמן שנעשה
23 במשורה ובפיקוח משפטי על מנת למגר מגיפה עולמית, אינו קביל או אפשרי
24 לצורכי עריכת שומות". ועוד טען כי "שימוש בהצהרות בריאות לצורכי מס פוגע
25 ומקפח זכותם של אזרחים לפרטיות או פגיעה שאינה מידתית בצנעת הפרט או
26 בשמם הטוב".





בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-04-61316 דוידוב נ' פקיד שומה רחובות

- 1 השלישית, והנוגעת להסבר בדבר הפער בין הצהרות הבריאות והקבלות, כי העסק
2 שימש גם כמקום "מפגש חברתי", וכי הצהרות הבריאות מולאו ונחתמו גם על ידי
3 כאלה שלא הגיעו לעסק למטרת טיפול, אלא ליוו את המטופלים והגיעו למקום
4 העסק לצורך שתיית קפה תוך שהמתינו מחוץ לבית העסק.
- 5 7. אקדים ואומר – לא מצאתי כל ממש בטענותיו של המערער, לא באשר להתנהלות
6 המשיב, לא באשר לאפשרות לעשות שימוש בהצהרות הבריאות לצורך בדיקת
7 רישום התקבולים, ואף לא להסבר שניתן על ידו לפער בין הצהרות הבריאות
8 והקבלות.
- 9 זאת ועוד, לא היה כל מקום לאופן הבוטה והמזלזל בו התייחס ב"כ המערער
10 בסיכומיו לנציגת המשיב ולעדותה בפניי. סבורני, כי ראוי לעורך דין המייצג לקוח
11 לשמור על איפוק ודרך ארץ בהתייחסותו – הן בעל פה והן בכתב - לבעלי דין, לעורכי
12 דין אחרים ולעדים.
- 13 8. תחילה אתייחס להסבר שניתן על ידי המערער לפער שבין הצהרות הבריאות ובין
14 הקבלות. הסבר זה נראה, על פניו, כמופרך. אין זה סביר בעיניי כי בעסק מהסוג
15 שמנהל המערער, יגיעו המטופלים מלווים על ידי אחרים לצורך קיום "מפגש
16 חברתי". זאת ועוד, הצהרת הבריאות מציינת במפורש כי החתום עליה מגיע לצורך
17 טיפול. קשה, לפיכך, לקבל את הטענה, לפיה אין מדובר במי שהגיע למטרה זו, אלא
18 רק שוהה במקום כמלווה או לצורך "מפגש חברתי", על אחת כמה וכמה אם, כנטען,
19 יש בפרסום דבר הגעתו לשם, תוך רישום פרטיו האישיים על גבי ההצהרה, כדי לפגוע
20 בצנעת פרטיותו ובשמו הטוב.
- 21 יתר על כן, ועיקר, המערער אף לא הביא שמץ ראיה – כגון עדות של אחד מאותם
22 לקוחות ששם מופיע על גבי הצהרות הבריאות – כדי לתמוך בהסבר תמוה זה
23 שניתן על ידו, לפיה חרף רישומו בהצהרה כמי שהגיע לצורך טיפול, לא למטרה זו
24 הגיע למקום.
- 25 9. אין גם צורך לומר, כי אין כל ממש בטענות המערער באשר למחדליו של המשיב
26 בעריכת בדיקות נוספות או משלימות. משעה שנמצא פער משמעותי בין הצהרות
27 הבריאות ובין הקבלות, שומה היה על המערער להביא ראיות שיש בהן כדי לסתור
28 את העולה ממצאיו של המשיב. כך יכול היה, וכאמור, להביא לעדות מי מהלקוחות



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-04-61316 דוידוב נ' פקיד שומה רחובות

- 1 שחתמו על אותן 111 הצהרות הבריאות, או להציג נתונים בדבר השימוש במגבות,
2 היכולות, לטענתו, ללמד על היקף הלקוחות, או להביא לעדות את רואה החשבון
3 שלו על מנת שיעיד על האופן שבו מנהל המערער את ספריו, או להציג את הסרטונים
4 מהמצלמות שהיו, לטענתו, בעסק ואשר תומכות בהסבר שניתן על ידו בדבר קיומו
5 של "מפגש חברתי" מחוץ לעסק.
- 6 10. כל זאת לא עשה המערער, ואין לו אלא להלין על עצמו. העדים שכן הובאו על ידו -
7 מספר לקוחות שהעידו באופן כללי על הגעתם לטיפול ועל "הבנתם" כיצד העסק
8 מתנהל, וכן על קבלות שניתנו להן - לא יכלו להעיד דבר על אותן הצהרות בריאות
9 שנמצאו, או על הקבלות שהוצגו, או על מערכת הנהלת החשבונות של המערער,
10 ולפיכך הלכה למעשה לא היו רלוונטיים למחלוקת העומדת בלבו של ערעור זה -
11 הפער בין ההצהרות שנמצאו והקבלות שנתפסו - מה גם שגרסתם לא הייתה סדורה
12 או עקבית, וזאת בלשון המעטה (ראו למשל פרוטוקול מיום 19.10.2022 עמ' 14 ש' 6
13 - 24). טענתו של המערער לפיה היה על המשיב להציג "חיזוק" או "דבר מה נוסף"
14 לממצאיו, שאובה מהליכים ומתחומי משפט אחרים, שאינם רלוונטיים לערעור דנן.
- 15 11. כאמור, אף לא מצאתי כל ממש בטענת המערער באשר להתנהלותו של המשיב
16 במסגרת החלטתו לפסול את הספרים. כפי שעולה ממוצגים מש/3, מש/5, מש/6,
17 מש/7, למערער ניתנו הזדמנויות למכביר להמציא חומר והסברים מניחים את הדעת
18 לפער שהתגלע בין הצהרות הבריאות ובין הקבלות. טענתו, כי לא קיבל לידי את
19 הצהרות הבריאות שנתפסו, אף בה אין ממש, נוכח הנטען על ידו בהשגה.
- 20 אוסיף, כי אף במסגרת ההליך בפניי לא הציג המערער ראיות ומסמכים התומכים
21 בטענתו, אלא הסתפק בטענות כלליות גרידא בדבר שרירותה של החלטת המשיב
22 וחוסר סבירותה. למעשה, מעבר לאותן 15 קבלות שצורפו על ידו להשגה, לא הציג
23 המערער קבלות נוספות, אף לא במסגרת הליך ההוכחות, וזאת הגם שטען כי
24 קיימות 50 חשבוניות מס כנגד 69 הצהרות בריאות, כך שמדובר בפער קטן וסביר.
25 עם זאת, בחומר שבפניי לא נמצאו תימוכין לטענה זו בדבר הפער האמור, מה גם
26 שהמערער טען בהשגה שהגיש (מש/2), כמו גם בעדותו בדיון (פרוטוקול, עמ' 9 ש' 1
27 - 7), כי לא קיימת אפשרות לקשור בין הצהרות הבריאות לבין הקבלות.





בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-04-61316 דוידוב נ' פקיד שומה רחובות

12. יתר על כן, גם פער קטן יותר מהפער שהוצג על ידי המשיב, די בו כדי להעביר לכתפי המערער את הנטל להוכיח כי רשם את כל תקבוליו עד האחרון שבהם, ולמצער, כי קיימת לו סיבה מספקת, ככל שלא עשה כן.

וכך נקבע בע"א 2334/90 שרותי גרר אזור בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3 (2.4.1995):

6 "בע"א 789/80 פקיד השומה, רחובות נ' שקד ואח' בעמ' 106, נקבע כי
7 'מבחנה של 'הסיבה הסבירה' (או של 'הסיבה מספקת') הוא מבחן
8 אובייקטיבי (השווה: המ' 95/80). זהו מבחנו של הנישום הסביר.
9 השאלה היא, אם נישום סביר פועל בנסיבות העניין כפי שפעל הנישום
10 בעניין שלפנינו'. כפועל יוצא מכך נקבע, כי תום-לבו של הנישום איננו
11 הגורם המכריע, שהרי נישום תום-לב יכול שיהא רשון. עוד נקבע, כי
12 מטרתה של הוראת סעיף 145ב(א)(1) לפקודה היא 'ליצור מסגרת
13 ארגונית, אשר תמנע שכחה, הזנחה ורשלנות. על-כן נפסק, כי אי-
14 רישום תקבול בסמוך לאחר קבלתו, הנעשה בתום-לב ובלא כוונה
15 להעלים מס, אין בו משום סיבה סבירה או מספקת' (שם, בעמ' 107).
16 ודוק, די באי-רישומו של תקבול אחד כדי להביא לפסילת ספרי
17 הנישום: "אי-רישום תקבול החייב ברישום אינו סטייה של מה בכך.
18 זהו פגם מהותי, הפוגע באמינות הרישום, ולפיכך די, לפי סעיף
19 145ב(א)(1), באי-רישום תקבול אחד כדי להביא לפסילת ספרי
20 הנישום" (ע"א 184/82 צמח נ' פקיד השומה תל-אביב, בעמ' 83). ראה
21 גם ע"א 671/83 גל ואח' נ' פקיד השומה נתניה, בעמ' 174. סיכומה של
22 נקודה זו, פסקי הדין שעסקו בנושא קבעו, כי התכלית החקיקתית של
23 הוראת סעיף 145ב(א)(1) לפקודה אינה רק למנוע העלמות מס. לכן
24 באי-רישום תקבול שנעשה בתום-לב - לא סגי. המטרה היא להביא
25 לשיטת ניהול ספרים המבוססת על רישום כוללני של תקבולים, במועד
26 סמוך להתקבלותם. לצורך הגשמת מטרה זו נקבע כי די באי-רישומו
27 של תקבול אחד כדי להעיד על הפגם שבשיטה כולה ולהביא לפסילת
28 הספרים".

13. אין אף כל ממש בטענת המערער לפיה נטל הראיה מונח על כתפי המשיב וזה לא עמד בו. משעה שנמצא כי קיים פער בין הצהרות הבריאות ובין הקבלות, גם פער קטן יותר, כטענת המערער, הרי שהמשיב בוודאי שעמד בנטל הראשוני הנדרש ממנו לצורך כך, ואילו עתה מוטל נטל השכנוע על המערער להוכיח כי חרף האמור, הוא רשם את כל תקבוליו, ואם לא רשם - כי קיימת לו סיבה מספקת שלא לעשות כן.

14. המערער לא הוכיח בעניין זה דבר וחצי דבר, ולא רק זאת, אלא שאף לא מילא אחר הנדרש ממנו על פי הוראות ניהול ספרים. גם 15 הקבלות שהציג המערער אינן מפרטות את שמות הלקוחות או את השירות שקיבלו. בדרך זו פגע המערער



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-04-61316 דוידוב נ' פקיד שומה רחובות

- 1 באפשרות לבצע ביקורת יעילה של ספריו ולחתור לגביית מס אמת (ראו ע"א
2 5072/19 שווארמה א.ש. בע"מ נ' פריד שומה חדרה (9.5.2021)).
- 3 15. אין בידי לקבל את טענת המערער לפיה המשיב אינו רשאי לעשות שימוש בהצהרות
4 הבריאות על מנת לבחון האם המערער רשם כדין את תקבוליו. ב"כ המערער טען כי
5 מדובר בסוגיה משפטית תקדימית ("ברמה עולמית") של האפשרות לעשות שימוש
6 בהצהרות הבריאות לצרכי מס, כאשר "בהיבט של המשפט המשווה ההנחות על
7 בסיסן נערכה שומה לעותר, הנן תוצא לוואי של חיוב ממקור רפואי חיצוני חסר
8 משקל או רלוונטיות". ועוד טען ב"כ המערער כי הדבר אינו עולה בקנה אחד עם
9 פקודת מס הכנסה, חוק יסוד כבוד האדם וחירותו, חוק יסוד חופש העיסוק, תקנות
10 בריאות העם או תקנות שעת חירום.
- 11 16. איני סבור כי מדובר בעניין משפטי תקדימי כלשהו, או כי קיימת מניעה כלשהי
12 לעשות שימוש באותן הצהרות לצורך החלטת המשיב לפסול את ספריו של המערער.
13 ממילא איני סבור כי הצהרות הבריאות הן "מקור חיצוני רפואי חסר משקל או
14 רלוונטיות", כדברי ב"כ המערער.
- 15 ראשית, אין מדובר במקרה דנן בעריכת שומה, אלא בהחלטה על פסילת ספרים בשל
16 אי רישום תקבולים, ולפיכך כל טענות המערער באשר לחוסר סבירות השומה, אינן
17 רלוונטיות.
- 18 שנית, אך ברור הוא כי השאלה האם הנישום רשם את תקבוליו היא שאלה עובדתית
19 מובהקת וכל ראיה, לרבות ראיה נסיבתית, בוודאי שיכולה לשמש את פקיד השומה
20 בבואו לקבוע האם הנישום רשם תקבול, ואם לא רשם – האם הייתה לו סיבה
21 מספקת לכך.
- 22 שלישית, הוראות ניהול ספרים מציינות במפורש (סעיף 25(ד)), כי על הנישום
23 מוטלת החובה לשמור ברשותו מסמכים שניהל בין אם מרצון ובין אם מכוח הדין.
24 הצהרות הבריאות שהוכנו בהתאם להוראות הדין ולפי הנחיות גורמי האכיפה, הן,
25 ללא ספק, בגדר מסמכים כאמור, ואם מוטלת על הנישום החובה לשמור עליהם,
26 ברור הוא כי פקיד השומה רשאי לעשות בהם שימוש לצורך ביקורת שהוא עורך
27 בעסק. אף לא מצאתי בסיס כלשהו לטענה כי הדבר עומד בניגוד לחוקי יסוד או כל
28 חוק אחר.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-04-61316 דוידוב נ' פקיד שומה רחובות

17. טענות המערער בדבר העדר כל תחשיב כלכלי באשר לבחינת סבירות השומה, אינן רלוונטיות שכן עניין לנו בהליך הנוגע לפסילת הספרים בשל אי רישום התקבול, ולא לאיזה הליך שומתי.

18. בסופו של יום, נמצא כי לא עלה בידי המערער כלל ועיקר לסתור את ממצאי המשיב, לפיהם לא רשם את התקבולים ששולמו על ידי הלקוחות שחתמו על הצהרות הבריות. כל טענותיו, חלקן טענות עובדתיות, שכלל לא הוכחו, וחלקן טענות משפטיות שאין להן כל בסיס בדין, נטענו בעלמא ובאופן סתמי, לרבות תוך ניסיון בלתי ראוי, שלא מצאתי לו כל יסוד בחומר שלפניי, להשחיר את פניה של נציגת המשיב. למותר לומר כי המערער לא טען, וממילא גם לא הוכיח, כי הייתה לו סיבה מספקת לאי רישום התקבולים.

19. אציין כי המערער לא הגיש סיכומי תשובה, למרות הזדמנויות חוזרות ונשנות שניתנו לו. נוכח התוצאה אליה הגעתי, איני נדרש להכריע בשאלה מה דינו של בעל דין שלא הגיש סיכומיו, בכלל, וסיכומי תשובה, בפרט (ראו לעניין סיכומי משיב החלטתי בע"מ (מחוזי מרכז) 19-06-35877 סימונה שמחה אברזל נ' מנהל מע"מ רמלה (6.3.2022)).

20. סוף דבר - הערעור נדחה. המערער יישא בהוצאות המשיב בסך כולל של 20,000 ₪ שישולמו בתוך 30 יום שאם לא כן יישאו הפרשי הצמדה וריבית החל מהיום ועד למועד התשלום בפועל.

ניתן לפרסם את פסק הדין.

ניתן היום, ד' חשוון תשפ"ד, 19 אוקטובר 2023, בהעדר הצדדים.

שמואל בורנשטיין, שופט

24
25

