



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 11-06-3912 אלגרבלני נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופטת נחמה נצר

ורדית אלגרבלני
באמצעות ב"כ עו"ד מ. עמפלי

מערערת

נגד

פקיד שומה אשקלון
באמצעות עו"ד פורת, פמ"ד - אזרחי

משיב

פסק דין

- 1
- 2 בהליך זה ביקשה המערערת- ורדית אלגרבלני (להלן "המערערת") להורות על ביטול שומות בצווים
- 3 שהוציא המשיב – פקיד שומה אשקלון (להלן "המשיב") ו/או "פק"ש" (למערערת לשנות המס -2006-
- 4 2008 (להלן "שנות המס הרלוונטיות").
- 5 במסגרת הערעור טענה המערערת כי החלטת המשיב לפסול את ספריה לשנות המס הרלוונטיות, היא
- 6 החלטה בלתי מבוססת ובלתי מנומקת, זאת לצד טענתה המקדמית, כי המשיב מעולם לא שלח לה
- 7 ו/או למייצגה הודעה בדבר פסילת ספריה לשנים הרלוונטיות.
- 8 עוד טענה המערערת כי לא עלה בידי המשיב להצדיק את החלטתו להוציא שומות בצו וכי זה, כשל
- 9 מלעמוד ב"נטל ההצדקה". בנוסף טענה המערערת כי השומה שעשה המשיב, כפי שבאה לידי ביטוי
- 10 בצווים, היא שומה בלתי סבירה ומופרכת.
- 11 המערערת עתרה לקבל את ערעורה ולבטל את הצווים שהוציא המשיב למערערת בשנות המס
- 12 שבערעור.
- 13



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 11-06-3912 אלגרבל נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

1

2 במסגרת ההודעה המפורשת את הנימוקים לקביעת השומה לשנות המס הרלוונטיות, ציין המשיב כי
3 מדיווחי המעוררת עולה, כי אחוז צריכת החומר כפי שהוצהר על ידה, אינו סביר ביחס למקובל בענף.
4 עוד נטען כי בביקורת בעסקה של המעוררת נמצא כי זו לא ניהלה סרט קופה רושמת.

5 בנוסף נטען, כי נוכח הנתונים שהציגה המעוררת בדבר צריכת לחמים ובשר בעסק, בשים לב למחירי
6 המוצרים שנדגמו בעסק, לצד מידע בדבר כמויות הצריכה של לחמים ובשרים בעסקים דומים, נמצא
7 כי אין לקבל את דיווחי המעוררת ויש וצריך לייחס למעוררת תוספות מחזור, בכל אחת מהשנים
8 הנדונות, כאשר המשיב בחר להעריך את תוספת המחזור בהתאם לכמות הבשרים שצרכה המעוררת.

9 המשיב סבור כי אין בערעור המעוררת נימוק היכול להצדיק התערבות וכל שכן שינוי בהחלטתו ועל
10 כן, לדעתו, דין הערעור להידחות.

11 במסגרת הדיון בערעור, הציגו הצדדים את ראיותיהם. מטעם המעוררת הוגשו תצהירה, תצהיר
12 בעלה- מר דוד אלגרבל (להלן "דוד") וכן תצהיר של יועצת המס- הגב' דבורה עבאדי (להלן "יועצת
13 המס") וכן הוצגה חוות דעת מומחה של שף חיים כהן.

14 מטעם המשיב הוצג תצהירה של הגב' אסתר אוחנה – מפקחת ראשית בחוליית עצמאים - פקיד שומה
15 אשקלון (להלן "המפקחת") וכן, חוות דעת מומחה של מר ציון שלומי - מטעם המחלקה הכלכלית,
16 נציבות מס הכנסה (להלן "הכלכלן").

17

18

19

רקע:

20 אין חולק כי בשנים הרלוונטיות ניהלה המעוררת עסק למכירת שווארמה בשם "שווארמה גרבולי"
21 (להלן "העסק"), כאשר העסק פעל בחנות שהושכרה ע"י המעוררת, על פי הסכם מיום 4/9/2003
22 במתחם הפאואר סנטר, בצומת עד הלום שליד העיר אשדוד.

23 יאמר כי ביום 16/2/2011 חתמה המעוררת הסכם למכירת זכות להשכרת חנות ולהפעלת עסק
24 למכירת מזון מהיר, כאשר לדברי המעוררת החל מיום 22/2/2011 הועבר העסק לניהולו ולהפעלתו
25 באמצעות יוסף אלאשוילי עמו התקשרה בהסכם. (העתק ההסכם צורף כנספח 3 לתצהיר המעוררת).

26

27



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 11-06-3912 אלגרבלני נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

1

2

השתלשלות עניינים הרלוונטית להכרעה:

3

4 מחומר הראיות שהוצג בפניי עולה, כי ביום 14/12/2009 הגיעו מבקרי חוץ מטעם המשיב לעסקה של
5 המערערת לצורך ביקורת ניהול פנקסים.

6 במהלך הביקורת, התברר כי בעסק קיימת קופה רושמת ללא סרט ביקורת. עוד התברר כי, "בסוף
7 היום, אמורים להוציא Z עם פירוט של כל המכירות. אך מוציאים רק סיכום Z סך הכל. כלומר לא
8 מנהלים סרט פנימי. הוסבר ניהול תקין" (מתוך סעיף 4 לנספח לדו"ח ביקורת חוץ שכותרתו
9 "הליקויים שהתגלו") דו"ח הביקורת על נספחיו, צורף כנספח א' לתצהירה של המפקחת.

10 יצוין כי ביקורת ניהול ספרים בעסקה של המערערת, כמתואר לעיל, נעשתה בנוכחות בעלה דוד וכי
11 בנספח לדו"ח (שכותרתו "הליקויים שהתגלו") נרשמו מפיו של דוד הדברים הבאים:

12 "יש לנו את הקופה כשלוש שנים. בסוף היום מוצאים רק Z ומעבירים אותו לרו"ח. לא ידענו שצריך
13 להוציא סרט שלם. זה מה שיוצא. אנחנו נבדוק עם טכנאי קופה".

14 כאמור הביקורת נערכה ב- 14/12/2009.

15 ביום 26/1/2010, נערכה ביקורת נוספת בעסקה של המערערת ע"י שני מפקחים (מנחם יחיא ושולי
16 זיו) ממשרדו של המשיב. באותה ביקורת נכחה המערערת ובמסגרתה צוין, כי מערכת החשבונות
17 כוללת סרט קופה רושמת. לצד כך נרשמו פרטים כלליים לגבי אופי העסק, שעות הפתיחה, הפריטים
18 הנמכרים, בצירוף רישום המחירים של הפריטים הנמכרים כשבין היתר, נרשם ואושר בחתימת
19 המערערת, כי מדי יום הם רוכשים 30 יחידות פיתות, 15 יחידות לאפות וכ- 100 בגטים.

20 יצוין כי במסמך זה נרשם, בין היתר, ששווארמה בפיתה נמכרת תמורת 22 ₪, בבגט 26 ₪ ובלאפה
21 18 ₪.

22

23 בעקבות ביקורת זו, כך לטענת המערערת, נערכו דיונים בין המשיב באמצעות המפקח הראשי, מנחם
24 יחיא לבין רו"ח מטעמה ובעקבות דיונים אלו, נחתם ביום 7/4/2010 הסכם שומה ביחס לשנות המס
25 שבערער (הסכם השומה צורף כנספח 6 לתצהיר המערערת).

26



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 11-06-3912 אלגרבלני נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

1

2 אלא שביום 28/4/2010, הודיע המשיב, באמצעות רו"ח ירושלמי אייל- סגן פקיד שומה אשקלון, על
3 ביטול הסכם השומה (נספח 5 להודעה המפרשת נימוקי הערעור (להלן "ההודעה")).

4

5 אין חולק כי בעקבות ביטול ההסכם, הוצאו למעוררת שומות לפי מיטב השפיטה ובנימוקים לקביעת
6 השומה, (נספח 6 להודעה) נרשם בין היתר כך: "בבדיקת הדוחות הנך מצהיר על אחוז רווח נמוך
7 משמעותית מהתדריך הענפי... אי לכך יוצאו שומות על פי מיטב השפיטה לשנות המס 2006-2008 על
8 פי התדריך הענפי.

9

10 במסגרת זו נקבעו למעוררת שומות כדלקמן:

11

שנת המס	2006	2007	2008
מוצהר	99,445	162,451	129,585
הפרשי מחזור	255,172	186,544	87,040
סה"כ הכנסה	354,617	348,995	216,625

12

13

14 על שומות אלו הגישה המעוררת השגה, זאת ביום 9/5/2010.

15 בעקבות הגשת ההשגה, התקיים דיון בפני המפקחת, בהשתתפות המייצג של המעוררת (רו"ח אלי
16 לחמני (להלן "המייצג")). מעיון בפרוטוקול עולה, כי המייצג הגיע לדיון עם ספרי חשבונות העסק לשנת
17 2008, תוך שנרשם כי הספרים לשנים 2006-2007, יומצאו, במידת הצורך.

18 בנוכחות המייצג ובמהלך הדיון, שוחחה המפקחת בטלפון עם דוד והפרטים שהתקבלו מפיו נרשמו
19 בפרוטוקול. סוכם כי המשך הדיון ייעשה ביום 4/10/2010.

20 בין לבין, ביום 2/8/2010, נערכה ביקורת נוספת בעסקה של המעוררת. עפ"י דו"ח הביקורת (נספח ג'
21 לתצהירה של המפקחת) באותו יום, הגיעה המפקחת ביחד עם מפקח נוסף (מנחם יחיא) לבית העסק.
22 במהלך הביקורת, ביקשו המפקחים לבדוק את סרט הקופה.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 11-06-3912 אלגרבלני נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

1

2 עפ"י רישומיהם "ישנו פירוט של מכירת בגטים וכל מוצר בנפרד, אך ללא העתק, לדברי הנישומה.
3 מבקשת להמציא את כל הסרט הפנימי של השנים בטיפול. מדובר בקופה CASIO 200 TKT "
4 (ההדגשות אינן במקור - נ.נ.).

5

6 ביום 4/10/2010, התקיים דיון נוסף במשרדי המשיב בהשתתפות המייצג. בפרוטוקול רשמה
7 המפקחת:

8 "הוצגו בפני מסמכים שהזמין הנישום לפי דרישתי מחברות האשראי לשנים 2008-2009. בעסק
9 קופה רושמת מסוג CASIO 200 TKT, מדובר בקופה רושמת ללא סרט פנימי, מדובר בקופה רושמת
10 עם מחלקות, כאשר בסוף יום מוציא הנישום ריכוז עם כמות הקניות בכל מחלקה וסכום הקנייה.
11 לנישום מכשיר כרטיס אשראי חיצוני מהקופה וכאשר הוא מחייב את הלקוח בגין הקנייה, הוא
12 אמור להקליד בקופה הרושמת את הקנייה. דיברתי עם טכנאים המכירים באופן אישי את סוג
13 הקופה. לטענתם, לאחר שבעל העסק מוציא את הסיכום היומי (הכוונה ל-Z – הערה שלי נ.נ.) יוצא
14 פלט מהקופה עם פירוט כל המכירות שהיו באותו היום. פלט זה לקופות הרגילות בהן יש גליל של
15 סרט רושמת, הקופה מסוגלת לזכור 1000 פעולות אחרונות. בביקורת שערכתי בעסק ביום 2/8/2010,
16 טענה הנישומה שאין העתק של פירוט המכירות שכן רציתי לבדוק האם תקבולי כרטיס האשראי
17 נכלל בהכנסות המדווחות בקופה הרושמת. בביקורת ביקשתי להמציא את כל הפירוט היומי של
18 המכירות לשנים שבטיפול (הכוונה לפלט היומי שיוצא בסוף כל יום) ועד כה לא קיבלתי זאת."
19 (ההדגשה אינה במקור – נ.נ.)

20

21 על פי הפרוטוקול, **נספח 11 להודעה**, במהלך הדיון עם המייצג נעשתה בדיקה אקראית של חודש
22 אוגוסט 2008, בנושא תקבולי האשראי והממצאים לכאורה העלו כי סך הכל, דיווח על הכנסות
23 מכרטיסי אשראי 3884 ₪ ואילו על פי ההכנסות מכרטיסי האשראי של חברות האשראי, התברר כי
24 סך ההכנסות בחודש האמור הסתכמו ב- 14,026 ₪ "סך הכל לכאורה אי דיווח מהכנסות כרטיסי
25 האשראי 10,142 ₪". (ההדגשות במקור)

26 בסעיף ח' לפרוטוקול, רשמה המפקחת "במידה ולא יומצאו העתקי המכירות מהקופה הרושמת,
27 לצערי אני יאלץ לפסול את הספרים" ובסעיף ט' צוין "יש להכין לדיון הבא את כל ספרי חשבונות
28 העסק לשנים שבטיפול, שכו עד כה הומצאו ספרי חשבונות העסק לשנת 2008". (ההדגשות במקור)

29



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 11-06-3912 אלגרבלני נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

1

2

סוכם כי תיערך ביקורת בעסק הנישום עם המייצג והרכוז לצורך בחינת הקופה הרושמת.

3

ואכן, ביום 6/10/2010, נערכה ביקורת בעסק בהשתתפות המפקחת, המייצג והמערערת.

4

בדו"ח הביקורת (צורף כנספח 12 להודעה) נרשם מפי המערערת "מדובר בקופה רושמת שהופעלה מ

5

– 11/2007. בעבר, עד שנת 2000, שימשה בעסק בצפון. הוחלפה באחרת. לטענת הנישום שמר את

6

הסרטים בעליית הגג וימציא את הנדרש בהקדם. אין טכנאי, הבת דקלה היא זו שמעדכנת בקופה את

7

מחלקות המחירים".

8

לשאלה "היכן נשמרים כל העתקי המכירות היומיות, פירוט ריכוז הקניות היומיי", השיבה המערערת

9

"לא נשמרים, שכן אף פעם לא הוציאו את העתק המכירות היומיי, שכן לטענתה היום לראשונה,

10

לימדתי אותה כיצד אפשר לעשות זאת".

11

12

בשולי הדו"ח נרשמו הערות של רו"ח לחמני המייצג:

13

" 1 { על פי הדפסת סיכום עולה כי מעולם לא נעשה סיכום. והפעם הראשונה שנעשה בנוכחות

14

המבקרים.

15

2 { לאחר שזיכרון הקופה מתמלא, היא לא נעצרת וממשיכה להדפיס מבלי לשמור בזיכרון את

16

הפעולות.

17

18

ביום 3/3/2011, התקיים דיון נוסף במשרדי המשיב בהשתתפות המפקחת, המייצג והמערערת.

19

במסגרת דיון זה הודיעה המערערת כי העסק נמכר ואף הציגה, באותו מעמד, בפני המפקחת הסכם

20

מכירת עסק.

21

בפרוטוקול רשמה המפקחת כך: (הפרוטוקול צורף כנספח 13 להודעה): "הצגתי בפני המייצג תחשיב

22

שערבתי עם הכלכלן וכן תחשיב נוסף לחיזור חישוב לפי כמויות של קניות הפיתות והלאפות

23

והבגטים. כמו כן, מאחר והנישומה לא שמרה על סרט הקופה. טוענת שלא ידעה שצריכה לחוץ כל

24

יום על קוד מסוים בכדי להוציא את העתק הקופה הרושמת, שכן לא קיבלה על כך הסבר. אני שוקלת

25

לפסול את הספרים".

26

27



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 11-06-3912 אלגרבלני נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

1

2 בהמשך, פירטה המפקחת את החישובים שערכה לצורך קביעת השומה, הכל כמפורט בפרוטוקול.

3 ביום 12/4/2011, שלחה המפקחת מכתב למייצג המתאר ביקור של המערערת במשרדי המשיב ולדברי
4 המפקחת באותו ביקור נמסר למערערת כי השומות שייצאו מבוססות על הממצאים שבידי פקיד
5 שומה, נוכח בדיקת המפקחת שהעלתה, כי בשנים 2006 ו-2007, נרכשו כמויות גדולות יותר של פיתות,
6 לאפות ובגטים. עוד הובהר למערערת, באותו מעמד, כי תיערך שומה המתבססת על רכישות לחמים
7 ולחילופין, כמות הבשרים.

8 בסעיף 6 למכתב האמור, רשמה המפקחת "כפי שהוסבר, אי שמירת סרט הקופה הרושמת פוסלת את
9 ספרי החשבונות".

10 ביום 3/5/2011, שלחה המפקחת למערערת צווים בגין שנות המס הרלוונטיות במסמך, מאותו מועד,
11 שכותרתו: "פירוט הנימוקים לקביעת השומה עפ"י סעיף 158 א' לפקודת מס הכנסה" (נספח 15
12 להודעה).

13 על פי המסמך, המפקחת, מצאה לנכון, שלא לאשר את הדוחות שהגישה המערערת ולקבוע את
14 הכנסותיה החייבות במס, על פי הנתונים שבידי המפקחת, לאחר שיקול דעת ומיטב השפיטה.

15

16 צוין כי הנימוקים לכך הם בין היתר כדלקמן:

17 1 { "הרווח הגולמי המוצהר ע"י המערערת נמוך מהמקובל בענף.

18 2 { "קבעתי את הכנסותיך כהכנסות בגין היית חייב לנהל ספרים ולא ניהלת שכן, לא ניהלת סרט
19 קופה.

20 3 { קבעתי תוספת מחזור בהתבסס על שומה כלכלית, שנערכה בעזרת כלכלן, מטעם רשות המיסים,
21 והמבוססת בין השאר על צריכת בשר בעסק ולחילופין, על צריכת לחמים בעסק."

22

23 בהמשך לכך, פורטו השומות שנקבעו בצו בשומה עיקרית:

2006	2006	2007	2007	2008	2008	
57,445		120,571		64,793		הכנסה חייבת



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 11-06-3912 אלגרבלני נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

						מוצהרת מעסק בן זוג רשום
	42,000		41,880		64,793	הכנסה חייבת מוצהרת בן זוג מעסק
				21,793		העברת הכנסה מוצהרת מבן זוג
					21,793	תיאום הכנסה חייבת
323,973		191,931		177,587		תוספת מחזור על פי צריכת בשר
381,418	42,000	312,502	41,880	264,173	43,000	הכנסה חייבת בצו מעסק לפי חייב ולא ניהל

1

2

3

בעקבות הוצאת הצווים, הגישה המערערת את ערעורה דנן.

4

5

משהוגשה הודעת הערעור, פעל המשיב על פי חובתו, והגיש הודעה המפרשת את נימוקי השומה. (להלן:

6

נימוקי השומה")

7



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 11-06-3912 אלגרבלני נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

1

2 עיון בנימוקי המשיב (הוגשו **כנספח 17 להודעה**) מעלה כי בפרק א' סעיף 6, ציין המשיב כך:

3 "ביום 2/8/2010, ערך המשיב ביקורת בעסקה של המערערת. בביקורת נמצא כי המערערת לא ניהלה
4 סרט קופה רושמת על פי הוראות המנהל מכוח סעיף 130 לפקודת מס הכנסה. ולפיכך פנקסיה הינם
5 בלתי קבילים מכוח סעיף 145 ב' (ב) לפקודה".

6 בהמשך, ציין המשיב כי "בהתבסס על הנתונים בדבר צריכת לחמים ובשר של העסק, מחירי המוצרים
7 שנדגמו בעסק ומידע בדבר כמויות הצריכה של לחמים ובשרים בעסקים דומים, נערכו למערערת
8 שומות לשנות המס 2006-2008 ונקבעו למערערת בצו תוספת מחזור בשתי חלופות כדלקמן:

9

10 תוספת מחזור המבוססת על כמות הבשרים שצרכה המערערת:

11 2006 – 323,973 ₪

12 2007 – 191,931 ₪

13 2008 – 177,587 ₪

14

15 תוספת המחזור המבוססת על כמות הלחמים שצרכה המערערת:

16 2006 – 274,947 ₪

17 2007 – 95,244 ₪

18 2008 – 141,183 ₪ .

19

20 בהמשך נימוקי המשיב, עת נדרש לפרט בפרק ג' את "דרך בניית השומה" ובהתייחסו לשומות שנקבעו
21 בצו בשומה עיקרית, חזר המשיב על הנתונים כפי שפורטו בטבלה לעיל (במסגרת צו השומות נספח 15
22 דלעיל) בשינוי אחד והוא, כי זו הפעם נקבעה "הכנסה חייבת בצו מעסק בספרים בלתי קבילים".

23 במסגרת ההודעה המפרשת את נימוקי הערעור, כפי שהוגשה ע"י המערערת, זו הלינה על ביטול הסכם
24 השומה שנערך עמה, תוך שביקשה להדגיש כי ביטולו של ההסכם, נעשה, לטענתה, ללא סיבה ובמיוחד,



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 11-06-3912 אלגרבלני נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

- 1
- 2 כי בעקבות ביטול הסכם השומה, הוצאו לה שומות הגבוהות במאות אחוזים מהשומות על פי ההסכם,
- 3 וכאשר לא ניתן הסבר או נימוק לכך.
- 4 עוד טענה המערערת כי לא הייתה סיבה מבוררת לפסול את ספריה, בפרט נוכח העדר הודעה על פסילת
- 5 הספרים. עוד טענה המערערת כי החלטת המשיב לפסול את ספריה היא החלטה בלתי מבוססת ובלתי
- 6 מנומקת, מה גם שההסבר שנתן המשיב לכך ולפיו "המערערת לא ניהלה סרט קופה רושמת הוא הסבר
- 7 סתמי, נעדר הנמקה של ממש ואין בו משום ליקוי מהותי שאך בגינו ניתן ואפשר לפסול את ספריה".
- 8 בעניין זה מדגישה המערערת כי בביקורת שנעשתה בינואר 2010, לא נטען דבר אודות אי תקינות
- 9 ספריה, מה גם שהיא שיתפה פעולה באופן מלא עם המשיב והציגה בפניו, את מלוא ספריה.
- 10
- 11 לעניין אי הצגת העתקים של המכירות היומיות -מבקשת המערערת להדגיש כי עד אוקטובר 2007
- 12 כולל, פעלה בעסק קופה רושמת הכוללת סרט ורק החל מנובמבר 2007, החלה לפעול בעסק קופה
- 13 רושמת ללא סרט (הכוונה לTKT 200 CASIO). הואיל ומדובר היה בקופה משומשת שנרכשה ללא
- 14 חוברת הדרכה, לא ידעה המערערת אודות האפשרות להפיק דו"ח מכירות יומי ולמעשה, נודע לה על
- 15 כך, לראשונה, רק במסגרת הביקורת שבוצעה בעסקה ביום 6/10/2010.
- 16 המערערת מדגישה כי לא הייתה לה כל סיבה ובוודאי לא אינטרס, להימנע מלהדפיס דו"ח מכירות
- 17 יומי שכזה, בפרט לנוכח היותו כלי ניהולי ממדרגה ראשונה, גם בעבורה.
- 18 המערערת טוענת כי אי הצגת סיכומי המכירה היומיים בתקופה מנובמבר 2007, נעשתה בתום לב
- 19 ועקב חוסר מודעות ליישום האמור של הקופה הרושמת.
- 20 בהקשר זה מדגישה המערערת, כי הקופה הרושמת TKT 200 CASIO, מורשית לשמש כקופה רושמת
- 21 לצרכי הוראות ניהול ספרים ומשכך, היה על המשיב להנחות נישומים העושים שימוש בקופה רושמת
- 22 זו, להוציא ולהדפיס מדי יום, דו"ח מכירות יומי.
- 23 הואיל והמערערת, כך לטענתה, לא הייתה מודעת כלל לאפשרות האמורה, כמו גם לצורך בהפקת דו"ח
- 24 שכזה, היא לא פעלה להפקתו מדי יום ואולם, אין לראות באי הפקתו של הדו"ח משום חריגה או
- 25 סטייה של המערערת מהוראות ניהול ספרים ולכל היותר, יש לומר, כי המערערת שגתה בכך שלא
- 26 למדה להכיר את הפונקציות הרלוונטיות לקופה רושמת זו, אלא שהדבר נעשה בתום לב ובוודאי, לא
- 27 בכונת מכוון.
- 28



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 11-06-3912 אלגרבלני נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

1

2 המערערת אף מדגישה, בהקשר זה, כי על פי **סעיף 130 (ב)** סמכותו של פקיד שומה לסרב לקבל
3 חשבונות שלא נוהלו לפי ההוראות, הנה רק במקום שבו נמצאו סטיות מההוראות או ליקויים, כאשר
4 אלו "היו מהותיים לעניין קביעת ההכנסה".

5 לשיטת המערערת, ניתן לעקוב אחר הפעילות העסקית בעסקה, אף ללא דו"ח מכירות יומי, בפרט
6 כאשר עלה בידה של המערערת להציג בפני המשיב את מלוא הנתונים ומלוא המידע.

7 מבלי לגרוע מכלליות האמור לעיל, טוענת המערערת כי פסילת ספריה נעשתה אך משיקולים
8 טאקטיים של המשיב על רקע רצונו של, זה האחרון, להעביר אל כתפיה את נטל הראיה ולפטור אותו
9 מהצורך להצדיק את השומה שהוציא.

10 בהקשר זה מפנה המערערת להוראת **סעיף 155** לפקודה.

11 לסיכום פרק זה - טוענת המערערת, כי החלטת המשיב לפסול את ספריה לשנות המס הרלוונטיות
12 מופרכת, בלתי מבוססת ושגויה מיסודה. משכך, מבקשת המערערת לקבוע כי ספריה של המערערת
13 בשומת המס שבערעור הם ספרים קבילים.

14

15 באשר לשומות שהוציא המשיב, המערערת טוענת כי המשיב לא הוכיח כי התמלאו התנאים
16 המצדיקים הוצאת שומה לפי מיטב השפיטה ואם לא די בכך, הרי שהמשיב כשל בהוכחת סבירותה
17 של השומה שהוציא לפי מיטב השפיטה.

18 בעניין זה, מדגישה המערערת כי לא עלה בידי המשיב להצדיק את עמדתו, כי תוצאות הנישום הן בלתי
19 סבירות. באשר לנטל ההצדקה, נטען כי המשיב אינו יוצא ידו חובתו בכך שהוא מציג הנחות,
20 תחשיבים, אומדנים ואין באלו, משום תחליף הולם לצורך של המשיב, לערוך בדיקה מעמיקה, מקיפה
21 ורצינית, בפרט כאשר לא היה בסיס לפסילת הספרים של הנישום.

22 לדעת המערערת, אין בראיות שהציג המשיב כדי להוכיח, שהתוצאה העסקית כפי שהיא עולה מדיווחי
23 המערערת, היא מופרכת וחורגת בצורה משמעותית מהמקובל בענף.

24

25 באשר לאופן בניית השומה בידי המשיב, טוענת המערערת כי היה על המשיב להפגין זהירות רבה
26 בטרם ידחה את הדוחות שהגישה ויפנה לערוך שומות מטעמו. כל שכן, כאשר לא נמצא בסיס לפסילת
27 הספרים.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 11-06-3912 אלגרבלני נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

1

2 לדעת המערערת, השומות לפי מיטב השפיטה הוצאו בהתבסס על התדריך הענפי בלבד, אלא שמדובר
3 בתדריך שאינו מפורט, נתוניו סתומים ולא ניתנים לבדיקה. שלא לדבר על כך כי בפי המערערת היו
4 טענות ראויות ומשמעותיות לפערים בין הפדיון המדווח על ידה, לבין זה, על פי התדריך הענפי, טענות
5 שהמשיב לא טרח לבחון.

6 נטען כי חישובי הכלכלן, העומדים בבסיס השומות בצו שהוציא המשיב, הם חישובים בלתי מבוססים,
7 קלוטים מן האוויר ומופרכים. כך למשל, הכלכלן קבע כי בכל מנה יש כ- 250 גרם בשר ואולם עמדה
8 זו, לא בוססה על בדיקות. שלא לדבר על כך, שהכלכלן שערך את התחשיב, לא ערך כלל ביקורת
9 בעסקה של המערערת ואף לא דגם המנות בחנות.

10 לדעת המערערת, כמות הבשר שונה ומשתנה מעסק לעסק ואין להשליך מבדיקות של חנות אחת על
11 חנות אחרת, אף אם המדובר בחנויות עם מאפיינים דומים.

12 המערערת מוסיפה וטוענת כי בתחשיב אין התייחסות להנחות שהעניקה המערערת לעובדי הקניון,
13 לכוחות הביטחון ומבצעים אחרים שנעשו, מעת לעת.

14 המערערת סבורה שאף השומה החלופית, המבוססת על צריכת לחמים בעסק, אף היא מופרכת ובלתי
15 סבירה, מה גם שנתוני צריכת הלחמים ששימשו את הכלכלן בתחשיבו, לא הוצגו בפני המערערת, טרם
16 הוצאת הצווים.

17 סיכומם של דברים, המערערת סבורה כי יש להורות על ביטול השומות בצווים ולחילופין, לאכוף על
18 המשיב את הסכם השומות בלבד.

19

20 המשיב בסיכומיו טוען, כי מהעדויות שנשמעו, ניתן וצריך לקבוע כי המערערת לא המציאה מעולם
21 סרט קופה רושמת, לא מתוך הקופה הישנה ואף לא מתוך הקופה החדשה יותר (החל מנובמבר 2007).

22 לדעת המשיב לא יכול להיות ספק, לגבי הצורך בהמצאת אותם דוחות, מה גם שאם בחרה המערערת
23 לנהל עסקיה באמצעות קופה רושמת, היה עליה לקיים באופן דווקני את הוראות התקנות ואין לומר,
24 כי הוצאת הסיכום היומי (Z) די בה, כדי לקיים את הוראות התקנות. שלא לדבר על כך, כי אותו סיכום
25 יומי, אינו ממלא אחר הדרישה בדבר "סרט קופה רושמת".

26

27



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 11-06-3912 אלגרבלני נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

1

2 המשיב סבור כי אין ולא יכולה להיות מחלוקת בדבר העדר קיום הוראות התקנות ע"י המערערת,
3 ומשנמצא כי בעסקה של המערערת לא נוהל "סרט קופה רושמת", זאת מאחר והמערערת לא הדפיסה
4 מדי יום את הסרט ואף לא טרחה לשמור אותו, הכרחי לומר כי המערערת לא נהגה בהתאם למתחייב
5 בתקנות ניהול ספרים.

6 המשיב מדגיש בהקשר זה, כי ללא ניהול סרט קופה, לא ניתן לערוך ביקורת צולבת, לא ניתן להשוות
7 בין ספרי התיעוד והחשבון המנוהלים בעסק ובנסיבות אלו, רשאי היה פקיד שומה לראות בספרי
8 המערערת כבלתי קבילים מכוח האמור בסעיף 145 ב' (ב).

9 המשיב מדגיש את הממצאים כפי שעלו בביקורות שבוצעו בעסקה של המערערת ביום 14/12/2009,
10 26/1/2010 ו- 2/8/2010, תוך שהוא מדגיש כי הגם שבביקורת שבוצעה ביום 14/12/2009, התחייב דוד,
11 בעלה של המערערת, לבדוק סוגיית הפקת סרט קופה פנימי, הרי שבפועל התברר, כי ליקוי זה לא
12 תוקן. חוסר מעש זה נמשך, הן בביקורת מיום 26/1/2010 והן בביקורת מיום 2/8/2010.

13 עוד טוען המשיב כי בדיון שהתקיים במשרדי המשיב ביום 4/10/2010, הוסבר למייצג אודות הליקוי
14 החמור שנמצא ונקבע כי תיעוד ביקורת נוספת בעסק, שנקבעה כאמור ליום 6/10/2010 ועדיין,
15 המערערת נמנעה בכל מהלך התקופה הנזכרת להמציא את סרטי הקופה לשנים הרלוונטיות.

16 לדעת המשיב, יש לדחות טענת המערערת בדבר תום ליבה, לעניין אי הפקת דו"ח המכירות היומי,
17 בפרט, כאשר עוד ביום 14/12/2009, הוסבר לבעלה אודות הליקוי האמור. אלא שהמערערת, מסיבות
18 השמורות עמה, נמנעה מלפעול להפקת סרט קופה רושמת למצער, לתקופה שלאחר 14/12/2009.

19 המשיב טוען כי יש לפקפק בטענת המערערת כי לא ידעה להפיק מהקופה הרושמת את רישום
20 התקבולים. אף אם תמצא לומר כי יועצת המס ומייצגה של המערערת, לא העמידו אותה על כך
21 שהסרט הפנימי חסר, לא נמצא הסבר בפי המערערת, מדוע זו המשיכה להתעלם מהערות מבקר
22 הפנקסים, כפי שנמסרו לבעלה בביקורת מיום 14/12/2009.

23 בהקשר זה מזכיר המשיב, כי עוד ביום 4/10/2010, ערב הביקורת המתואמת בעסק, ביקשה המפקחת
24 מהמייצג לוודא, כי המערערת תציג את סרטי הקופה. העובדה כי המערערת נמנעה מלהעיד את ר"ח
25 לחמני, יש בה כדי לחזק ולתמוך בטענת המשיב, כי המערערת, ידעה גם ידעה, על הצורך בהמצאת
26 סרטי הקופה, אך מסיבות השמורות עמה, לא עשתה כן.

27

28



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 11-06-3912 אלגרבלני נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

1

2 המשיב מוסיף ומציין כי לצד הליקוי בניהול הפנקסים, על רקע העדר סרט קופה, נמצאו בביקורת
3 ליקויים חמורים נוספים. האחד, אי רישום של כל ההכנסות מכרטיסי האשראי, כפי העולה
4 מהביקורת שבוצעה בעסק מיום 2/8/2010 וכן בביקורת מיום 6/10/2010, כאשר לא נמצא בפי
5 המערערת הסבר, כל שכן סביר, בסוגיית אי ההתאמה בין הסכום המדווח בקופה בזיקה לרכישות
6 באשראי לבין הסכום המדווח ע"י העסק אצל חברות האשראי.

7 בהקשר זה מזכיר המשיב, כי מטעונו המערערת עולה כי בתחילת שנת 2008 נעשתה ביקורת בעסק
8 על יד מע"מ ובעקבות אותה ביקורת, נחתם עמה הסכם **שומת עסקאות לשנים 2005-2007**, כאשר
9 הבסיס לשומת עסקאות היה, 'אי רישום קניות'. מכך, יש להבין, לטענת המשיב, כי גם ברשויות מע"מ
10 סברו שהמערערת אינה מדווחת על כל עסקאותיה.

11 באשר לפסילת הפנקסים, המערער סבור כי העדר סרט קופה הוא מרכזי, מהותי ומשמש יסוד ובסיס
12 לראות בספרי המערערת כבלתי קבילים.

13 לדעת המשיב אין לתלות בין הפסילה, כשלעצמה, לבין הוצאת הודעת פסילה.

14 באשר לנטל ההצדקה, סבור המשיב כי עלה בידו להצדיק השימוש במיטב השפיטה ואף להראות כי
15 שומתו סבירה ומוצדקת בפרט כאשר הנישום – קרי המערערת לא קיימה את החובות המוטלות עליה.

16

17

18 **דיון והכרעה –**

19

20 כנזכר לעיל, המערערת טענה כי המשיב לא שלח לה הודעה בדבר פסילת ספריה ובמסגרת הראיות,
21 אף לא הוצג תיעוד באשר לכך.

22 בנסיבות אלו, לטענת המערערת, יש לקבוע, לצורכי הדיון בערעור זה, כי ספריה קבילים.

23 על פי הראיות שבאו בפני, אכן לא עולה אינדיקציה לכך שנמסרה הודעה למערערת אודות פסילת
24 ספריה וכל שכן, שלא הוכח כי למערערת נמסרה הודעה בדבר הפסילה הנטענת.

25

26



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 11-06-3912 אלגרבלני נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

1

2 המפקחת ציינה בתצהירה כי החליטה לפסול את פנקסי המערערת על פי סעיף 130 לפקודת מס
3 הכנסה.

4 בחקירתה הנגדית לשאלת ב"כ המערערת היא ציינה, כי השימוש בסעיף 130 היה שגוי וכי היא
5 התכוונה לפעול על פי סעיף 145 ב (ב).

6 בכל הכבוד הראוי, איני סבורה כי יש בתשובה זו של המפקחת, כדי לחייב מסקנה שהמשיב לא ביקש
7 לפעול על פי המתווה הקבוע בסעיף 130, קרי, פסילת ספרים המחייבת מתן הודעה לנישום.

8

9 באין הודעה כאמור, הנני בדעה כי לצורכי הכרעה בערעור זה, יש להניח כי ספריה של המערערת לא
10 נפסלו.

11

12 ודוק, עיון בהודעת המפקחת מיום 3/5/2011, שבה פורטו הנימוקים לקביעת השומה, נספח 15
13 להודעה, צוין כי השומות שנקבעו בצו בשומה עיקרית הם על פי "חייב ולא ניהל" ואילו בהודעה
14 המפרשת את נימוקי המשיב (נספח 17 להודעה) צוין כי ההכנסה החייבת בצו מעסק "בספרים בלתי
15 קבילים".

16 לדעתי, יש למצוא בהבדלים הללו, משום חיזוק ותמיכה בטענת המערערת, כי אף אצל המשיב לא
17 התגבשה ההכרה לפסול את ספרי המערערת. העדר קיומה של הודעה בדבר פסילה, כמתחייב
18 מהוראת סעיף 130 (ג), משמשת נדבך נוסף לביסוס הקביעה, כי הלכה למעשה לא נפסלו ספריה של
19 המערערת ולפחות, לצורך ההכרעה בערעור זה ולגבי שנות המס הרלוונטיות, אין לומר כי ספרי
20 המערערת נפסלו.

21

22 עם זאת וכפי שנאמר לא אחת, אי פסילת הספרים אין בה משום ראייה ניצחת להיות הספרים שיקוף
23 מוחלט ונאמן של הכנסות הנישום, בפרט כאשר התברר כי חלק מהתיעוד החשבונאי המתחייב על פי
24 דין, איננו בנמצא.

25 כפי שניתן ללמוד מהדיונים בפני המפקחת, סוגיית תקינות הרישום החשבונאי עלתה ושבה ועלתה
26 והמפקחת חזרה ודרשה לקבל תיעוד חשבונאי מלא ביחס לשנות המס הרלוונטיות ובפרט, את סרט
27 הקופה הרושמת.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 11-06-3912 אלגרבלני נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

1

2 לכך, צריך להוסיף את העובדה כי בדיונים בפני המפקחת, הועלה חשש בדבר פער בלתי מוסבר בין
3 היקף התשלומים באשראי, כפי שהוזן לתוך הקופה הרושמת, לבין הנתונים שהתקבלו מחברות
4 האשראי, ובאין סרט קופה יומי, אין ולא ניתן להתחקות אחר רישום התקבולים בעסק.

5 ממצאים לכאוריים אלו, מצאו ביטוי מפורש בדיונים אצל המפקחת בין היתר, בדיון מיום 4/10/2010
6 **(נספח 11 להודעה)**.

7 לא מצאתי בראיות שהציגה המערערת התייחסות לממצאים אלו, ואם לא די בכך, הרי שמחקירת
8 המערערת בפניי, חשש זה אך גבר והתעצם, שכן המערערת הודתה כי לא הקפידה להזין לתוך הקופה
9 הרושמת, אודות תקבול שהתקבל באשראי, בהבדל ובמובחן מתשלום שבוצע במזומן. ראו בעניין זה
10 פרוטוקול חקירתה בעמוד 17 שורות 15-32 וכן, עמוד 18 כולו ובעמוד 19 משורה 1 עד 27.

11 לא זו אף זו אלא, שגם באשר להעדר סרט קופה פנימי, הרלוונטי לשנות המס בביקורת, אין בידי לומר
12 כי נמצא הסבר סביר בפי המערערת, בפרט לאור העובדה, כי עוד ביום 14/12/2009, בביקורת ספרים
13 שנערכה בעסקה ובמהלכה נכח בעלה דוד, הופנתה תשומת ליבו לכך כי אין להסתפק בהוצאת Z אלא
14 יש להוציא פירוט יומי של כל המכירות ובאותו מעמד, התחייב בעלה של המערערת, לבדוק עניין זה
15 עם טכנאי קופה.

16 לא מצאתי כי עלה בידי המערערת להוכיח, כי נעשה ניסיון כן ואמיתי לפנות לטכנאי קופה ולהתחקות
17 אחר אפשרות הפקתו של דו"ח כאמור. שלא לדבר על כך, כי בביקורת שנעשתה ביום 2/8/2010, 8
18 **חודשים** מאוחר יותר, שבה ונשנתה הדרישה ואם בכך לא די, הרי שבביקורת שבוצעה ב- 6/10/2010
19 התברר, כי בפעולה טכנית פשוטה, עלה בידי המפקחת להפיק הדו"ח היומי, בו בזמן שהמערערת,
20 שלרשותה עמדו 10 חודשים, לא ראתה לנכון לעשות מאמץ ולו קל כדי לקיים אחר הדרישה.

21 בהקשר זה אבקש להדגיש, כי גם אם עובר לביקורת מיום 14/12/2009, יכולה הייתה לעמוד למערערת
22 טענה בדבר תום לב וחוסר ידיעה אודות הצורך בדו"ח שכזה ואפשרות הפקתו בקופה הרושמת
23 המצויה בעסקה, כי אז משנקפו הימים וחלפו חודשים, במהלכם לא נקפה המערערת אצבע, טענת תום
24 הלב אינה יכולה עוד לעמוד לה ובוודאי, שהיא לא יכולה להוסיף ולהישמע בטענה כי לא הייתה מודעת
25 לצורך בהפקת דו"ח שכזה, על בסיס יומי.

26 אכן, ב"כ המערערת טען בפניי בדיון מיום 3/1/2013, כי דו"ח ביקורת הספרים מיום 14/12/2009, לא
27 היה חלק מהמסמכים שהועברו לעיונו וכי הוא למד לראשונה על קיומו רק בשעה שהוא נערך לחקירת
28 המפקחת. (ראו פרוטוקול הדיון עמודים 57-59).

29



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 11-06-3912 אלגרבלני נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

1

2 כפי שקבעתי בהחלטה שניתנה באותו מועד, לא מצאתי יסוד ועילה למנוע מהמשיב להסתמך על מסמך
3 זה ולהציגו כראיה מטעמו, בפרט בשים לב לכך שעותק המסמך צורף כנספח א' לתצהירה של
4 המפקחת, אשר הוגש עוד ביום 12/6/2012. לדעתי, הייתה למערערת הזדמנות הולמת ואף למעלה
5 מכך, להיערך נוכח הצגתו של מסמך זה. מה גם שניתנה למערערת האפשרות להציג ראיות הזמה
6 במידת הצורך ולא מצאתי כי המערערת ניצלה אפשרות זו. כל שכן שלא הוצגה על ידה, תשתית
7 ראייתית העשויה ליטול מהמסמך את משמעותו ובפרט העובדה, כי כבר ביום 14/12/2009, הועמדה
8 המערערת על העדר תיעוד שלם ונדרש באשר למכירות בעסקה.

9 בהקשר זה אשוב ואציין, כי מצאתי שיש לזקוף לחובת המערערת את העובדה שהמייצג – רו"ח לחמני
10 - לא הוזמן להעיד, בפרט כאשר זה השתף בכל הדיונים שהתקיימו במשרדי המשיב ובשעה
11 שהמפקחת ביקשה ושבה וביקשה, כי הוא יפעל לוודא כי המערערת ממציאה את הספרים לשנות המס
12 הרלוונטיות.

13 הימנעות זו הינה בולטת ומשמעותית אף על רקע העובדה כי עד שלהי שנת 2007 הביקורת החשבונאית
14 נעשתה באמצעות יועצת המס, הגב' עבאדי והחל משנת 2008, באמצעות רו"ח לחמני.

15 בשים לב לכך שהחלפת הקופה הרושמת בעסקה של המערערת, נעשתה בשלהי שנת 2007, אז עברה
16 המערערת לשימוש בקופה רושמת ללא סרט פנימי, כי אז בהימנעות המערערת מלהעיד את רו"ח
17 לחמני, אשר סביר להניח כי היה מודע לכך שלא ניתן להסתפק רק בדו"ח Z, יש כדי לתמוך ולחזק את
18 טענת המשיב שהמערערת ידעה גם ידעה על הצורך בהפקת דו"ח מכירות יומי מלבד הפקת דו"ח Z.

19

20 **ממצאים אלו, משמשים, להבנתי, הצדקה לקביעת פקיד השומה כי אין לסמוך עוד על דיווחי**
21 **המערערת וכי יש לשום את הכנסותיה בשומה על פי צו.**

22

23 כפי שנפסק, לא אחת, אין בקיומה של **חובת ההצדקה** כדי להפוך את הנטל ולהעבירו לפתחו של פקיד
24 השומה וכי לעולם, נטל ההוכחה בערעורי מס, חל על הנישום, בכל שלבי המשפט. ראו בעניין זה רע"א
25 5045/2000 **רום נגד פקיד שומה ת"א נד' 5 (289)** וכן רע"א 1436/90 **גיורא ארד חברה לניהול השקעות**
26 **נגד מנהל מע"מ, פד"י מו' 5 (101).**

27

28



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 11-06-3912 אלגרבלני נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

1

2 עוד יש להדגיש בהקשר זה, כי החלטות פקיד שומה הן החלטות מנהליות וחל עליהן "כלל הראיה
3 המנהלית".

4 העובדה כי על פי סעיף 155 לפקודת מס הכנסה, נדרש פקיד השומה לעמוד ב"חובת ההצדקה"
5 משמעותה, כי די בכך שזה יצביע על סבירות החלטתו בדבר התנערותו והתעלמותו מהתוצאות
6 העסקיות של הנישום, בשל חוסר הסבירות שבהן.

7

8 בע"א 534/05 בשיר נבהאן שחאדה נגד פקיד שומה עכו (נבו 9.8.09), בהידרשו לדרישה הקבועה
9 בסעיף 155 לפקודה, לפיה נדרש פקיד השומה להצדיק את החלטתו, קובע ביהמ"ש העליון כי אין
10 בחובה זו של פקיד השומה להצדיק את השומה שהוצאה, כדי לשחרר או לפטור את הנישום מהחובה
11 להוכיח ולשכנע כי שומת המשיב מופרזת, זאת בין אם ספרי הנישום נפסלו ובין אם לאו.

12

13 בע"א 718/86 בוטרס נגד פקיד שומה נצרת מג' 3 (52) נקבע בין היתר כך:

14 "סמכותו של המשיב לערוך למערער שומה לפי מיטב השפיטה מעוגנת בהוראות סעיף
15 145(א)(2)(ב) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] לפיהן מוסמך הוא "לקבוע לפי מיטב שפיטתו את
16 סכום הכנסתו החייבת של האדם ולשום אותו בהתאם לכך, אם יש לו טעמים סבירים להניח
17 שהדו"ח איננו נכון". הפקודה אינה מפרטת, מה הם אותם "טעמים", אשר צריכים לעמוד ביסוד
18 ההחלטה לשום לפי מיטב השפיטה. אלה יכולים לנבוע ממקורות שונים: תוצאה עסקית בלתי
19 סבירה, גידול הון בלתי מוסבר, ליקויים בניהול הספרים וכו'".

20

21 ודוק, גם בפרשת בוטרס וגם בפרשת שחאדה, הדגיש ביהמ"ש העליון, כי גם במקרים בהם לא ננקט
22 אקט פורמאלי של פסילת ספרים ואף ללא הסתמכות עליו, ניתן ואפשר להצדיק חלקים ניכרים
23 בשומות שהוצאו לפי מיטב השפיטה, מקום בו נמצא כי ההסתייגויות של המשיב מתוכן הספרים
24 והתוצאות המוצגות בהם, מקורה בכך, שהמערכת החשבונאית של הנישום נמצאה לקויה, נעדרת
25 פרטים, באופן המשבש, אם לא מסכל, אפשרות לביקורת ראויה.

26 בעניינינו התברר, באופן שאינו מוטל עוד בספק, כי בעסקה של המערער לא נמצאו דוחות מכירה
27 יומיים, נמצאו פערים בלתי מוסברים בהכנסות מאשראי ואם לא די בכך, הרי שהתברר כי במהלך
28 שנת 2008, נעשתה ביקורת ספרים ע"י תחנת מע"מ אשדוד ובעקבותיה, ראתה לנכון המערער לתת



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 11-06-3912 אלגרבלני נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

1

2 על הסכם שומת עסקאות לשנות המס 2005-2007 ובמסגרת זו, היא נדרשה לשלם שומת עסקאות
3 נוספת שמשמעותה, הלכה למעשה, כי קיים חוסר בדיווחי עסקאות.

4 להבנת, ממצאים אלו אינם יכולים להיחשב כסטייה קלה, זניחה או חסרת נפקות ואף, אם כל אחת
5 מהן, כשלעצמה, עשויה הייתה להיחשב כבעלת השלכות מוגבלות, הרי שבהצטברותן יחד יצרו מסה
6 קריטית לחובת המערערת, המצמצמת עד למאוד את יכולתה של המערערת לטעון להעדר קיומה של
7 סטייה מהותית מתקנות ניהול ספרים.

8 **מכל המקובץ לעיל סברתי כי בדין ובסמכות פעל פקיד השומה בהתעלמו מדוחות המערערת ובהוצאת**
9 **שומה בצווים לפי מיטב השפיטה.**

10

11

12

באשר לחישוב השומות ולדרך עריכתן -

13 בעניין זה הוגשה חוות דעתו של הכלכלן וזה בחוות דעתו ואף בחקירתו בפניי, ציין כי השומה העיקרית
14 מתבססת על תצרוכת הבשר, בכל אחת משנות המס הרלוונטיות.

15 מעדות הכלכלן עולה כי בדק את כמות הבשר שנרכשה ע"י העסק בכל שנה משנות המס ובהתאם,
16 חישב את מספר המנות הנמכרות.

17 אין מחלוקת, כי נקודת המוצא של חישוב השומה, כפי שנערך ע"י הכלכלן, עניינה מספר המנות
18 הנמכרות בעסקה של המערערת ולצורך קביעה קטגורית זו, נדרש הכלכלן לקבוע תחילה משקל מנת
19 השווארמה בפיתה, בבגט, בלאפה או בצלחת.

20 אין מחלוקת כי הכלכלן לא ביקר בעסקה של המערערת, לא שקל את מנת השווארמה שנמכרה בעסק
21 ואף לא דגם מוצר בשר כלשהו בעסקה של המערערת. כשנשאל הכלכלן באשר לכך הוא השיב כי הואיל
22 והעסק נמכר, עוד טרם הוצאת השומה, הוא לא יכול היה לדגום או לשקול את מנת השווארמה
23 בעסקה של המערערת וכי בנסיבות אלו, הוא נאלץ לדלות הנתונים מעסקים דומים של מכירת
24 שווארמה.

25 ב"כ המשיב הדגישה בסיכומיה כי עסקים למכירה של שווארמה, בין בבגט ובין בפיתה, הם עסקים
26 נפוצים וכי ככלל, הלקוח מקבל "אותו הדבר" בכלום ועל כן, ניתן גם ניתן, להסתמך על "עסקים
27 דומים" באשר למשקל השווארמה במנות הנמכרות.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 11-06-3912 אלגרבלני נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

1

2 אכן, אין לשלול מכל וכל את האפשרות להסתמך על עסקים דומים. עם זאת, בעניינינו, התקיימו 4
3 ביקורות בעסקה של המערער. שלוש מהן במהלך שנת 2010: 26/1/2010, 2/8/2010, 6/10/2010,
4 מלבד זו שנעשתה ב- 14/12/2009.

5 לא שמעתי מפי הכלכלן ואף לא מפיה של המפקחת, מדוע לא יכול היה הכלכלן ליטול חלק באחת
6 הביקורות, ולחילופין, לגשת באופן עצמאי לעסקה של המערער על מנת לדגום את מנת השווארמה,
7 כפי שעשה הכלכלן בעניינינו של המערער במסגרת ע"מ 11-09-16960 וערי נגד פקיד שומה ירושלים.

8 בהעדר נימוק כאמור, אינני יכולה לומר כי נכון וצודק להסתמך אך על התחשיב הכלכלי, בפרט כאשר
9 לב ליבו של התחשיב יסודו במשקל הבשר במנה. העדר דגימה מעסקה של המערער, יש בו משום
10 טעם לפגם, במיוחד לאור הגישה השיפוטית הרווחת לפיה, אף אם ראשי פקיד השומה בקובעו שומה
11 לפי מיטב השפיטה, להתבסס על הנחות ולעיתים גם על השערות, עדיין יש לזכור כי מתן סמכות לפקיד
12 השומה להפעיל שיקול דעת "לא נועדה להעניש את הנישום שנכשל אלא לקדם קביעת מס אמת"
13 ראו ע"א 73/89 פיקנטי תעשיות מזון בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן, פד"י מו' 3095.

14

15 בפרשת שחאדה שאוזכרה לעיל, הדגיש המשנה לנשיאה (כתוארו אז) השופט א. ריבלין כי אמנם בית
16 המשפט, לא ימהר להתערב באופן קביעת השומה ואולם "מקום בו מוכיח הנישום כי ההנחות אינן
17 סבירות או כאשר צירופן של ההנחות אינו סביר – עשוי ביהמ"ש להתערב. אם ימצא ביהמ"ש כי
18 השומה בעיקרה נשענת על תשתית אמינה אך חורגת היא מגבול עליון של סבירות... ומצויים נתונים
19 ספציפיים מאזנים ומתקנים בגזרה מוגדרת ובעלת משמעות, מוסמך הוא עקרונית... להפחית את
20 השומה או לפסוק בערעור באופן אחר מאשר ביטול השומה או אישורה" (שם, בעמ' 14).

21

22 כפי שציינתי לעיל, התערבות בשומה שנקבעה לפי מיטב השפיטה, ראוי שתעשה בזירות מרובה וביד
23 קמוצה, זאת נוכח חזקת תקינות המעשה המנהלי. מה גם, שאין זה ראוי כי ערכאת הערעור תמיר
24 עניין שבשיקול דעת פקיד שומה, בשיקול דעתה שלה. (ראה בעניין זה ע"א 352/86 פקיד שומה פתח
25 תקווה נגד עו"ד יצחק אורן, פד"י מד' 2(554)).

26

27

28



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 11-06-3912 אלגרבלני נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

1

2 בעניינינו, כנזכר לעיל, נקודת המוצא לחישוביו של הכלכלן הייתה משקל הבשר במנה. גם אם נכונה
3 כשלעצמה, טענת הכלכלן כי הוא הקל מאוד עם הנישום באופן בו העריך את משקל הבשר, עדיין
4 העדר שקילה בעסקה של המערערת ולו באופן מדגמי, יש בה כדי להעיב על היכולת לקבל את קביעות
5 הכלכלן, כזה 'ראה וקדש'.

6 אמנם לא מצאתי לקבל את השגות המערערת לגבי התחשיב, שעניינן העדר התחשבות בהנחות, כמו
7 גם טענתה לעניין ימים בהם בית העסק לא עבד ואף הסתייגויותיה לגבי שימוש בעסקים דומים שדין
8 להיכשל, זאת מאחר והמערערת גרמה, במו ידה, להעדר יכולת לסמוך על הצהרותיה ולא מצאתי
9 בטיעוניה, משום הוכחה אובייקטיבית שיש בה לבסס הנטען על ידה.

10 כאן המקום לציין, כי לא מצאתי שיש בחוות דעתו של השף חיים כהן כדי לסייע בידי המערערת
11 שהלוא אף הוא, לא דגם מנת שווארמה בעסקה של המערערת ואף להנחותיו בדבר הפחת, לא נמצא
12 יסוד מוצק ואיתן.

13

14

15 לאחר שבחנתי טענות הצדדים ולאחר שנתתי דעתי לכלל המסמכים שבאו בפניי, הנני בדעה כי
16 בנסיבות המפורטות מעלה, אין לקבל את תחשיבו של הכלכלן, אשר שימש לצורך קביעת השומה
17 העיקרית על יסוד תצרוכת הבשר בעסקה של המערערת.

18

19 עם זאת, לא מצאתי כי נכון לבטל את השומה ותחת זאת, ובהתאם לסמכותי על פי סעיף 156 לפקודת
20 מס הכנסה, מצאתי כי יהיה זה נכון לקבוע במסגרת ערעור זה, כי יש לאשר וליתן תוקף לשומות
21 שנקבעו בשומה החלופית שעניינה - תוספת מחזור על פי צריכת לחמים.

22

23 ערעורה של המערערת נדחה, בעיקרו.

24

25 עם זאת, מהטעמים המפורטים מעלה, מצאתי לנכון לקבוע כי השומה שתעמוד כנגד המערערת
26 בשנות המס הרלוונטיות, היא זו שנקבעה בשומה חלופית בהתבסס על צריכת לחמים בעסקה של
27 המערערת.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 11-06-3912 אלגר בלי נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

- 1
- 2
- 3
- 4
- 5
- 6
- 7
- 8
- 9
- 10
- 11
- 12

נוכח התוצאה אליה הגעתי, אינני עושה צו להוצאות.

ניתן היום, כ"ג כסלו תשע"ח, 11 דצמבר 2017, בהעדר הצדדים.

נחמה נצר, שופטת

התביעה סגורה