



בית המשפט המחוזי בירושלים

19 ינואר 2021

ע"מ 18-01-13219 עקמאוי נ' פקיד שומה ירושלים

בפני כב' השופט אביגדור דורות

המערער:

סאמר עקמאוי

על ידי ב"כ עו"ד נסאר מסיס

נגד

המשיב:

פקיד שומה ירושלים 1

על ידי ב"כ עו"ד נטע גורביץ

מפרקליטות מחוז ירושלים (אזרחי)

פסק דין

לפניי ערער על צווים שהוציא המשיב למערער, לפי סעיף 152(ב) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן: "פקודת מס הכנסה" או "הפקודה"), בנוגע לשנים 2012-2015. המערער הפעיל מסעדת חומס ועוף בגריל בירושלים והמשיב סבר כי אחוז החומר המדווח על ידי המערער בשנות המס בערער אינו סביר ואין לקבלו.

הרקע להוצאת השומה

1. כאמור לעיל, המערער ניהל עסק של מסעדת חומס ועוף בגריל ללקוחות פרטיים באזור בית חנינה במזרח ירושלים. במסגרת הדו"חות השנתיים אותם הגיש המערער ביחס לשנים 2012-2015 דיווח המערער כדלקמן (הסכומים בש"ח):

<u>נתון/שנה</u>	<u>שנת 2015</u>	<u>שנת 2014</u>	<u>שנת 2013</u>	<u>שנת 2012</u>
מחזור מדווח	480,836	476,640	456,350	392,426
מלאי פתיחה	105,530	117,420	79,860	83,870
קניות	296,326	279,867	315,568	230,122
מלאי סגירה	96,720	105,530	117,420	79,860
עלות מכר מדווחת	305,136	291,757	278,008	234,132
רווח גולמי מדווח	175,700	184,883	178,342	158,294
אחוז רווח גולמי	37%	39%	39%	40%
אחוז חומר	63%	61%	61%	60%
סה"כ הוצאות נטו מדווחות	104,081	119,066	103,559	94,089



בית המשפט המחוזי בירושלים

19 ינואר 2021

ע"מ 13219-01-18 עקרמאווי נ' פקיד שומה ירושלים

<u>64,205</u>	<u>74,783</u>	<u>65,817</u>	<u>71,619</u>	<u>הכנסה חייבת מדווחת</u>
16%	16%	14%	15%	אחוז רווח נקי

2. בתאריך 24.5.16 ביצע המפקח אברהם קרואני, אשר שימש כמפקח שומה חוליה (עצמאים) אצל המשיב (להלן: "קרואני") ביקורת במקום העסק. ממצאי הביקורת פורטו בתצהיר העדות של קרואני בסעיף 6 (תרשומת הביקורת צורפה כנספח 2 לתצהיר):
 - א. במקום העסק ישנן שתי חנויות צמודות, אחת בה נמכר חומוס, פול, פלאפל בצלחת/או בפיתה, ובשנייה נמכרים עופות על האש ושיפודים בפיתה.
 - ב. שעות הפתיחה של החנויות הנ"ל הן משעה 7:00 עד שעה 18:00 ולפי סרט קופה עד שעה 21:00.
 - ג. בחנויות 10 שולחנות ו-40 כיסאות.
 - ד. בחנויות נספרו 125 ק"ג חומוס; 4 פחים של טחינה; 46 שקי פחם כשבכל שק 10 ק"ג; ועופות בסך 56,165 ק"ג.
3. בתאריך 29.5.16 התקיים דיון ראשון במשרדי המשיב, אשר התייחס לשנות המס 2012-2014. באותו דיון נקבע דיון נוסף ונדרשו מסמכים מהמערער. באותו יום מסר קרואני למערער דרישה להמציא פנקסי חשבונות ואלה הומצאו ביום 14.6.16. קרואני רשם על גבי אישור קבלת ספרי החשבונות כי הם חלקיים ודרש מהמערער להמציא את יתר המסמכים הרלבנטיים לשנות המס 2012-2014. בדיון זה נכח המערער וגם מנהל החשבונות שלו, מר מחמד אזחוימאן, אשר שימש גם כמתורגמן.
4. בתאריך 17.7.16 התקיים דיון בנוגע לשנות המס 2012-2015, ובאותו מועד מסר קרואני למערער דרישת מסמכים ("תוך 14 יום") לשנת המס 2015 בלבד. המערער סירב לחתום על סיכום הדיון שנערך באותו היום, ואף סירב לקבל לידי את הדרישה להמצאת מסמכים.
5. בתאריך 19.7.16 שלח קרואני למערער הזמנה לדיון ליום 7.8.16 וכן דרישת מסמכים לכל שנות המס שבערער, כולל שנת המס 2015.



בית המשפט המחוזי בירושלים

19 ינואר 2021

ע"מ 18-01-13219 עקראווי נ' פקיד שומה ירושלים

6. בתאריך 11.8.16 התקיים דיון בנוגע לשנות המס 2012-2015 ובמסגרתו דרש קרואני
מהמערער להמציא מסמכים לשנת המס 2015. במסגרת דיון זה הציע קרואני פשרה
לכל שנות המס שבערער ובעקבות סירוב המערער לסכום הפשרה, הודיע קרואני
למערער כי תצא הודעת פסילת ספרים לפי סעיף 130(ג) לפקודה וכן כי תצא שומה
בשלב א' לפי מיטב השפיטה. בדיון זה נכח המערער ומר שמעון כהן, עובד המשיב,
שימש כמתורגמן לערבית.
7. בשל אי המצאת מסמכים ואי הגעה לפשרה הוצאה בתאריך 18.9.16 למערער הודעת
פסילה לפי סעיף 130(ג) לפקודת מס הכנסה, לגבי כל שנות המס שבערער (-2012
2015), עקב כך שהמערער לא ניהל את מערכת החשבונות שלו בהתאם להוראות מס
הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), תשל"ג-1973 (להלן: "הוראות ניהול פנקסים"), כפי
שיפורט בהמשך.
8. מטעם המערער לא הוגש ערעור על פסילת ספרי החשבונות שלו לוועדה לקבילות
פנקסים לאחר קבלת הודעת הפסילה, וזאת על אף שסעיף 130(ד)(1) לפקודת מס
הכנסה מקנה לו את הזכות לעשות כן בתוך 30 יום. אף בהודעת הערעור לא הייתה
התייחסות לנושא פסילת הספרים, אולם בנימוקי הערעור התייחס המערער לסוגיה
זו בסעיף 7(ד). יש לקחת בחשבון כי באותו שלב לא היה המערער מיוצג.
9. בנוסף להודעת הפסילה דלעיל, לאחר שלא הושגה הסכמה עם המערער במהלך
הדיונים, יצאה בתאריך 18.9.16 למערער שומה שלא בהסכם (03), לפי מיטב השפיטה
לשנות המס 2012-2015 וזאת לפי סמכותו של פקיד השומה המעוגנת בסעיף
145(א)(2)(ב) לפקודת מס הכנסה.
10. בתאריך 6.11.16 המערער השיג על השומה הנ"ל. לאחר הגשת ההשגה פנה למערער
המפקח צליל שוקרון (להלן: "שוקרון") אשר שימש כמפקח מס הכנסה חוליה
(עצמאים) אצל המשיב ושלח לו הזמנה לדיון ליום 20.11.16 הכוללת דרישה להמצאת
מסמכים לשנות המס 2012-2015 (העתק ההזמנה הכוללת את הדרישה להמצאת
המסמכים צורף כנספח 3 לתצהיר העדות מטעם שוקרון).
11. הדיון שנקבע ליום 20.11.16 לא התקיים לבקשת המערער וגם הדיון שנקבע ליום
30.11.16 לא התקיים עקב אי התייצבות המערער לדיון. הדיון התקיים בסופו של דבר



בית המשפט המחוזי בירושלים

19 ינואר 2021

ע"מ 18-01-13219 עקראווי נ' פקיד שומה ירושלים

- בתאריך 14.12.16 בדיון הנ"ל וכן בדיון נוסף שנערך ביום 21.12.16 נכח מנהל החשבונות של המערער, מר אזחיימאן, אשר גם תרגם לערבית את מה שנאמר בדיון.
12. ביום 15.1.17 נערכה ביקורת נוספת של שוקרון בעסקו של המערער בליווי הכלכלן מר ציון שלומי (להלן: "הכלכלן") מהמחלקה הכלכלית של נציבות מס הכנסה.
- הביקורת שנערכה ביום 15.1.17 כללה בין היתר קניית ביקורת סמויה. במהלך הביקורת במקום העסק נשאל המערער שאלות לגבי עסקו, והשאלות והתשובות תורגמו על ידי מבצעי קניית הביקורת מר מוחמד קדח, ומר אורגיואן עתאמנה, בנוכחות שוקרון ובנוכחות הכלכלן.
- בין היתר נבדקו הנתונים הבאים במהלך הביקורת הנ"ל:
- מגוון המנות אותן מוכר המערער במסעדה ;
- משקל החומרים במנות אותן מוכר המערער ;
- מחירי קניה לחומרים השונים המרכיבים את המנות השונות ;
- מחירי מכירה למנות השונות.
13. על פי תצהיר העדות הראשית של שוקרון, שיעור אחוז החומר במסעדות פועלים, כפי שנקבע בתדריך הכלכלי, נע בין 25% לבין 30% מהמחזור. הואיל ולפי דיווחי המערער אחוז החומר בעסקו היה בין 60% לבין 63%, מצא שוקרון כי אחוז החומר המדווח גבוה משמעותית מההנחיות שבתדריך והן מאחוז החומר שנבדק במהלך הביקורת במקום העסק. כמו כן נמצא כי המלאים המוצגים בדו"ח גדולים מאד ובלתי סבירים ביחס למחזור וביחס למלאי שהוערך על סמך הביקורת במקום העסק, כי מספר גלגולי המלאי איטי מאוד ואינו סביר לענף ומבחינת התדריך הכלכלי כאמור, כאשר גם רשימות המלאי לא נוהלו כנדרש בהוראות ניהול פנקסים.
14. כאמור, בתאריך 21.6.17 יצאה למערער שומה בצו לשנות המס שבערעור על פי סעיף 152(ב) לפקודת מס הכנסה. בניית השומה מורכבת משלושה תחומים: חומס; שתיה; ועופות. בתצהיר שוקרון צוין כי השומה נקבעה על פי ממצאי התחשיבים שערך הכלכלן, לפיהם אחוז החומר המשוקלל והממוצע לשנים 2013-2014 הינו 38%. אחוז זה נקבע, לפי שוקרון, בהתאם לממצאי הביקורת בעסקו של המערער ועל בסיס הנתונים מתוך ספרי העסק שהומצאו על ידו.



בית המשפט המחוזי בירושלים

19 ינואר 2021

ע"מ 18-01-13219 עקראווי נ' פקיד שומה ירושלים

המסגרת הנורמטיבית

15. סעיף 155 לפקודה קובע כדלקמן:

**"חובת הראיה כי השומה היא מופרזת תהיה על המערער;
אולם אם המערער ניהל ספרים קבילים ... חייבים פקיד
השומה או המנהל, לפי העניין, להצדיק את החלטתם".**

16. בפסיקה נקבע כי הוראה זו טומנת בחובה שני נטלים שונים: נטל השכנוע, המוטל על הנישום (המערער), ללא קשר לקבילות ספריו; ונטל ההצדקה, המונח על כתפי המשיב, במידה וספרי הנישום לא נפסלו (ע"א 4493/12 **ביבי נ' פ"ש ירושלים** (13.4.14) (להלן: **"עניין ביבי"**); ע"א 5324/05 **שחאדה נ' פ"ש עכו** (9.8.09) (להלן: **"עניין שחאדה"**); ע"א 6743/03 **תחנת שירותי רכב רוממה חיפה בע"מ נ' פ"ש חיפה** (28.7.05)).

17. על מנת לחסות בצילו של סעיף 155 לפקודה, אין די בפנקסים קבילים. יש להראות כי המחלוקת המדוברת היא "פנקסית". נפסק, כי במחלוקת אודות "אחוז החומר המוצהר", מדובר במחלוקת "פנקסית" (עניין ביבי, פסקה 8).

18. כאשר נדרש המשיב להצדיק את החלטתו להוציא שומה לפי מיטב השפיטה, אין חובה על המשיב להוכיח על ידי ראיות מדויקות, ששומתו מדויקת לחלוטין (ע"א 4230/00 **רצון נ' פ"ש נתניה**, פסקה 6 (29.9.03) (להלן: **"עניין רצון"**). המשיב נדרש להוכיח כי השומה מוצדקת, על ידי שימוש במבחני עזר, כמו השוואת השומה לתוצאות עסקיות של שנים קודמות, השוואה לעסקים אחרים מאותו סוג, היזקקות לתדריכים כלכליים, לביקורת בעסק ועוד (עמ"ה 1318/04, 1181/02 **בגים נ' פ"ש גוש דן** (15.5.07) (להלן: **"עניין בגים"**); עמ"ה 1026/98 **פתח ואח' נ' פ"ש רמלה**, מסים יז/ח (10/2003) ה-17) (להלן: **"עניין פתח"**).

19. עתה יוצגו העקרונות שנקבעו בפסיקה ביחס לנישום שספריו נפסלו וכן את העקרונות שנקבעו ביחס למידת התערבות בית המשפט בשומה לפי מיטב השיפטה. בע"א 352/86 **פקיד שומה פתח תקוה נ' יצחק אורן** (1990) (להלן: **"עניין אורן"**) נקבעו הדברים הבאים (פסקה 6):



בית המשפט המחוזי בירושלים

19 ינואר 2021

ע"מ 18-01-13219 עקראווי נ' פקיד שומה ירושלים

1 "כאשר ספריו של נישום נפסלים, מוטל על כתפיו נטל
2 הראיה. בית-משפט זה התייחס בעבר לשאלת היקפה
3 ומהותה של חובת הראיה, המוטלת על נישום שספריו נפסלו,
4 וקבע, כי נישום שספריו נפסלו אינו יכול עוד להיבנות מכך
5 שבית המשפט יאמין לכל הצהרותיו, ועליו להביא הוכחות
6 אובייקטיביות (להבדיל מעדותו שלו) לביסוס טענותיו. בית
7 המשפט נתן דעתו לכך, שקל מאוד להפריח טענות בדבר
8 שרירות והגזמה, ועל-כן הדגיש, כי אין די בטענות בעלמא,
9 אלא עליהן להיתמך בראיות אובייקטיביות של ממש (עמ"ה
10 (ת"א 444/69 [5], בעמ' 104).

11 העמידה על כך שמערער יוכיח בראיות חותכות, כי הערכתו
12 של פקיד השומה הייתה שרירותית או מופרכת מעיקרא, היא
13 פועל יוצא של האשם הרובץ לפתחו של הנישום, אשר בא-
14 ניהול ספרים קבילים מנע מפקיד השומה את האפשרות לברר
15 את הכנסתו לאשורה (ע"א 42/84 [1] הנ"ל, בעמ' 59; ע"א
16 394/64 [4], בעמ' 32).

17
18
19
20 20. מקום בו נפסלו ספרי הנישום, ואין כל נתון שניתן לסמוך עליו מתוך ספרי הנהלת
21 החשבונות של הנישום לצורך עריכת השומה, מוסמך פקיד השומה לערוך את השומה
22 בהתאם למומחיותו. בע"א 8375/06 ד"ר מנחם צ'צ'קס נ' מנהל מע"מ פתח תקוה
23 (25.3.09) נפסק כך:

24
25 "נישום אשר ספריו הוכרו כפסולים מאחר שנוהלו בסטייה
26 מהוראות ניהול פנקסים, בדומה למצב במקרה שלפנינו,
27 ונערכה לו כתוצאה מכך שומה על פי מיטב השפיטה – לא ניתן
28 לדרוש ממנהל מע"מ, או מפקיד השומה, לפי העניין ...,
29 להוציא שומה מבוססת ומדויקת לכל דבר ועניין ולהצדיק את
30 שומתו לכל פריה. בנסיבות אלה רשאי המנהל לקבוע את
31 השומה לא רק על פי עובדות מוכחות ונתונים בדוקים, אלא
32 גם על פי אומדנים, הערכות וניסיון אישי ... במקרים כגון דא,



בית המשפט המחוזי בירושלים

19 ינואר 2021

ע"מ 18-01-13219 עקרמאווי נ' פקיד שומה ירושלים

על הנישום הראיה להוכיח את הטענה כי שומה כאמור הינה מופרזת, בלתי סבירה או שגויה... (פסקה 20).

21. כאשר נדרש המשיב להצדיק את החלטתו להוציא שומה לפי מיטב השיפיטה, אין חוה על המשיב להוכיח על ידי ראיות מדויקות ששומתו מדויקת לחלוטין (ע"א 42300/00 עניין רצון, פסקה 6). המשיב נדרש להוכיח כי השומה מוצדקת, על ידי שימוש במבחני עזר, כמו השוואת השומה לתוצאות עסקיות של שנים קודמות, השוואה לעסקים אחרים מאותו סוג, היזקקות לתדריכים כלכליים, לביקורת בעסק ועוד (עניין בגים; עניין פתח).

22. בכל הנוגע למידת ההתערבות של בית המשפט בערעורי מס הכנסה, נקבעו הדברים הבאים בעניין יצחק אורן:

"שיפוטו של בית המשפט המחוזי במקרים אלה הוא שיפוט של ערכאה ערעורי. את התפקיד לערוך שומה הטיל המחוקק על פקיד השומה, ואפילו ימצא השופט שאילו הוא היה יושב במקומו של הפקיד היה מגיע לתוצאה אחרת, אין בכך עדיין עילה מספקת להתערב בשומה" (ע"א 168(3)62/58). קיימת איפוא סמכות להתערב, אך בית המשפט שלערעור לא ייטה לעשות כן, מקום שיש בכך אך ורק משום המרת עניין שבשיקול דעת פקיד השומה בשיקול דעת ערכאת הערעור".

בע"מ 45369-02-17 מילר אורי נ' פקיד שומה ת"א 3, מסים לב/4 (דצמבר 2018) ה-47, נקבע כי גם כאשר נפסלו ספרי המערער, בנסיבות אשר יהיו, הרי שכלל שהוכיח הנישום בראיות אובייקטיביות כי ההנחות שבבסיס השומה אינן סבירות הרי שבית המשפט יכול וצריך להפעיל את סמכותו לפי סעיף 156 לפקודה ולהתערב בשומה:

"עם זאת, ככל שיימצא כי הנישום הוכיח, בראיות אובייקטיביות ובמידת ההוכחה הנדרשת במשפט האזרחי, כי ההנחות שבבסיס השומה אינן סבירות, או שקיימים נתונים משמעותיים בשומה המצריכים את תיקונה, בית המשפט רשאי להפעיל את סמכותו מכוח סעיף 156 לפקודת מס הכנסה ולהתערב בשומה. יוער כי התערבות זו אינה מוגבלת לביטול השומה או לאישורה אלא כוללת גם את הסמכות לתקן



בית המשפט המחוזי בירושלים

19 ינואר 2021

ע"מ 18-01-13219 עקראווי נ' פקיד שומה ירושלים

את השומה או לפסוק בה בואפן אחר (ע"א 734/89 פיקנטי
תעשיות מזון בע"מ נ' פקיד שומה, גוש דן, פ"ד מו(5) 309,
342 (1992); ע"מ (מחוזי מרכז) 14-02-18977 רמי קנטור נ'
מדינת ישראל, פסקה 5 (25.4.2017)).

ההלכה הפסוקה קובעת כי פסילת ספרי הנישום, ואף העדר קיומה של מערכת ספרים,
אינה מביאה להתרת כספו של הנישום ועל פקיד השומה מוטלת החובה לערוך שומה
באופן סביר (ע"א 10089/09 מוחמד דגמין נ' פקיד שומה באר שבע, פסקה יא
(14.4.11); עניין אורן).

"שומה לפי מיטב השפיטה צריכה להיות סבירה ובהתחשב בנתוני העסק הספציפי
ובאופי העסק, על מנת שלא תהפוך שומה לפי מיטב השפיטה לשומה לפי מיטב
השפיטה כמאמר ליצים" (ע"א 4779/09 סובחי שעבאן נ' פקיד שומה רמלה, פסקה
16 (5.12.11);

"על פקיד השומה להפעיל את סמכותו בקביעת שומה לפי מיטב השפיטה לא מתוך
כוונה להעניש את הנישום, אלא מתוך חתירה לגביית מס אמת. גם בהעדר
אסמכתאות, פקיד השומה אינו יכול לקבוע שומה באופן שרירותי" (ע"מ (מחוזי י-ם)
40960-06-12 עאמר חרחש נ' פקיד שומה ירושלים, פסקה 22 (25.1.15)).

טענות הצדדים בתמצית

23. לטענת המערער, דיוני השומה נגעו לשנות המס 2012-2014 בלבד ולא לשנת המס 2015.
לפיכך, נטען כי יש לפסול את הצו המתייחס לשנת 2015. לטענת המערער, הפעם
הראשונה שבה הוא התבקש להציג את ספרי שנת 2015 הייתה במסגרת הדיון מיום
11.8.16 וממש לאחר דיון זה ניתנה ההודעה על פסילת הספרים בגין אי הצגת ספרי
החשבוניות לשנת 2015. נטען שלא התקיים דיון ביחס להכנסות המערער בשנת 2015.

24. בכל הנוגע לפסילת הספרים טען המערער כי החלטת פסילת הספרים ניתנה כלאחר
יד, ללא נימוקים ומבלי שנערכה ישיבת שימוע. נטען כי הטעם העיקרי לפסילת
הספרים נוגע לאי המצאת הספרים לשנת 2015 ואו בשל אי ההסכמה להגיע להסדר
פשרה ומשום כך, החלטת הפסילה לא הייתה מוצדקת ויש לבטלה.



בית המשפט המחוזי בירושלים

19 ינואר 2021

ע"מ 18-01-13219 עקרמאווי נ' פקיד שומה ירושלים

25. לגופו של עניין טען המערער כי התדריך הכלכלי אינו יכול להצדיק את השומה, הואיל
והוא אינו תואם את עסקו, שאינו מסעדה של פועלים. באשר לחוות דעת הכלכלן נטען
כי ניתן להצביע על מספר לא מבוטל של כשלים בחוות הדעת, אליהם אתייחס בהמשך.

26. לטענת המשיב, שנת המס 2015 כלולה בשומה כדין מאחר ושנה זו נכללה בדיוני
השומה.

27. בכל הנוגע לפסילת הספרים, טען המשיב כי המערער לא המציא את ספרי העסק ובכך
העלים חלק ניכר מקניותיו. עוד נטען כי אין מחלוקת על כך שהמערער לא המציא
למשיב את רשימות המלאי של תחילת שנה וסוף שנה של השנים 2012-2015.

28. באשר לבניית השומה והתחשיב הכלכלי טען המשיב כי התחשיב הכלכלי שהוגש
התבסס על ממצאי הביקורת במקום העסק מיום 15.1.17 ועל מערכת החשבונות
החלקית אותה המציא המערער למשיב. נטען כי מדובר בתחשיב יסודי ומפורט הכולל
את חישוב אחוז החומר במסעדה תוך מתן ביטוי לסוגי המנות שנמכרו בה.

29. לטענת המשיב, התצהיר מטעם המערער ומטעם מנהל החשבונות שלו הם סתמיים
ואינם נתמכים בראיות, ומבלי שפורט בהם תחשיב כלכלי.

דיון והכרעה

30. דרך הילוכנו תהיה כדלקמן: תחילה ידונו טענות המערער בנוגע לפסילת הספרים
וביחס לשנת 2015. לאחר מכן, יבחן התחשיב הכלכלי מטעם המשיב והשגות המערער
המתייחסות אליו. לבסוף, ידון חיוב המערער בקנס הגירעון.

פסילת הספרים

31. המשיב קבע כי ספרי החשבונות של המערער לשנות המס שבמחלוקת בלתי קבילים
בשל ניהולם בסטייה מהותית מהוראות ניהול פנקסים. בע"מ (ת"א) 39182-10-14
זייגי- נמל תל-אביב בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב 1 (12.7.18) נאמרו הדברים
הבאים היפים לענייננו (פסקאות 14-15):



בית המשפט המחוזי בירושלים

19 ינואר 2021

ע"מ 18-01-13219 עקרמאווי נ' פקיד שומה ירושלים

14. להקפדה על ניהול ספרים בהתאם להוראות חשיבות רבה בביקורת על חשבונותיו והכנסותיו של הנישום. הוראות ניהול פנקסים נועדו לאפשר ביקורת יעילה, מהירה וקלה על חשבונותיו של הנישום על מנת לאפשר קביעת מס אמת (ע"מ (מינהליים חי') 10-11-25399 עלי שייח'ה נ' פקיד שומה חדרה, פסקה 13 (4.5.2015)). מטרת ההוראות היא ליצור מערכת סדורה של חשבונות שתאפשר לפקיד השומה לדעת בכל רגע נתון את היקף הכנסותיו והוצאותיו של כל עסק, ללא צורך בחקירה מורכבת או בפעולות בילוש אחר מקורות ההכנסה (עמ"ה (חיפה) 5058/97 ח'ליפה נאג'י נ' פקיד שומה חדרה (25.2.2001)). מילוי ההוראות נועד גם להקשות ולהגביל את יכולתם של נישומים להתחמק מתשלומי מס וליצור מסגרת ארגונית שתמנע שכחה, הזנחה ורשלנות אצל הנישום תם הלב (ראו ע"א 789/80 פקיד שומה רחובות נ' שקד, פ"ד לז(2) 103, 107 (1983); ע"א 2334/90 שרותי גרר אזור בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב 3, פ"ד מט(1) 608, 613 (1995)). 15. סמכותו של פקיד השומה לפסול את הספרים מותנית בכך שהסטייה מהוראות ניהול פנקסים היא 'מהותית' (סעיף 130(ב) לפקודה). סטייה מהותית תיווצר כאשר הליקויים אינם מאפשרים לפקיד השומה לערוך ביקורת ראויה, להצליב מידע ולעקוב אחר הפעולות שביצע הנישום והתקבולים שקיבל. גם אם הליקויים במערכת החשבונות אינם מצביעים בהכרח על מגמה לדווח דיווח כוזב, ככל שצורת ניהול הספרים מקשה על פקיד השומה להגיע לחקר האמת בקשר להכנסה החייבת, יש לראות בליקוי בליקוי מהותי (ע"מ (מחוזי מרכז) - 18977-02-14 רמי קנטור נ' מדינת ישראל, פסקה 4 (25.4.2017)). על מנת שפגם ייחשב מהותי לצורך פסילת הספרים אין צורך שיהיה גורם בלעדיו אין בקביעת ההכנסה ואין צורך שיתייחס לכל מקורות ההכנסה של הנישום."



בית המשפט המחוזי בירושלים

19 ינואר 2021

ע"מ 13219-01-18 עקמאוי נ' פקיד שומה ירושלים

32. מהודעת פסילת הספרים מיום 18.9.16 עולה כי המערער לא ניהל את מערכת החשבוניות שלו בהתאם להוראות ניהול פנקסים, כדלקמן:
- א. אי המצאה של ספרי החשבוניות (שוברי קבלה, חשבוניות, סרט קופה רושמת, תיק תיעוד חוץ, ספר תקבולים ותשלומים, רשימות מלאי) לשנת המס 2015 כמפורט להלן:
- של שוברי קבלה כמתחייב בסעיף 2(ג) בתוספת יא' להוראות ניהול פנקסים.
- של חשבוניות כמתחייב בסעיף 2(ג) בתוספת יא' להוראות ניהול פנקסים.
- של סרט קופה רושמת כמתחייב בסעיף 2(ג) בתוספת יא' להוראות ניהול פנקסים.
- של תיק תיעוד חוץ כמתחייב בסעיף 2(ג) בתוספת יא' להוראות ניהול פנקסים.
- של ספר תקבולים ותשלומים כמתחייב בסעיף 2(ג) בתוספת יא' להוראות ניהול פנקסים.
- ב. אי המצאה של רשימת המלאי לסעיף שנות המס 2015-2011 כמתחייב בסעיף 2(ג) בתוספת יא' להוראות ניהול פנקסים.
- כל זאת על אף שנדרש להמציא את הספרים בהזמנות לדיון שנשלחו אליו בתאריך 17.7.16, 19.7.16, 11.8.16.
- אי המצאה של ספרי החשבוניות כמוה כאי ניהולם.
- ג. אי דיווח על כל הקניות לשנות המס 2012, 2013, 2014. קרי, התגלתה העלמת קניות בגובה של 37,464 ₪ בשנות המס האמורות בתיק תיעוד החוץ של המערער וזאת בניגוד לסעיף 2(ג) בתוספת יא' להוראות ניהול פנקסים.
- ההודעה על פסילת פנקסי החשבוניות צורפה כנספח 10 לתצהירו של קרואני.
33. בנימוקי הערעור נטען כי אין בסיס לקביעת המשיב כי הספרים אינם קבילים (סעיף 7(ד) לנימוקי הערעור). בסיכומים מטעמו טען המערער כי הטעם העיקרי לפסילת הספרים נעוץ באי המצאת הספרים לשנת 2015 ובשל אי ההגעה להסדר בדיוני השומה. עיון בהודעה על פסילת פנקסי החשבוניות מיום 18.9.16 מלמד כי אין הדבר כך. בהודעה נכתב כי המערער נדרש להציג את ספרי החשבוניות לשנת 2015 הן בתאריך 17.7.16, הן בתאריך 7.8.16 והן בתאריך 11.8.16. דרישות אלה צורפו לתצהירו של קרואני כנספחים 7, 8 ו-9. בכל הנספחים הנ"ל קיימת דרישה מפורשת בדבר הגשת ספרי חשבוניות לשנת 2015 והמערער לא נענה בחיוב לדרישות אלה.



בית המשפט המחוזי בירושלים

19 ינואר 2021

ע"מ 13219-01-18 עקרמאווי נ' פקיד שומה ירושלים

34. אחת הסיבות לפסילת הספרים נעוצה באי המצאת רשימות מלאי לכל השנים שבערער. מעדות המערער עולה בבירור כי אין מחלוקת בדבר אי המצאת רשימות המלאי (עמודים 14-15 לפרוטוקול):

"ש. תאשר שלא הגשת למשיב רשימות מלאי של תחילת שנה וסוף שנה של שנים 2012-2015.

ת. אני הייתי עושה את התרשומת והסכום ונותן את זה למנהל החשבונות. אני נותן לו מספר כולל.

ש. אני מדברת על מלאי.

ת. הייתי עושה את זה על נייר והייתי שם את הסכום ונותן למנהל החשבונות.

ש. בסעיף 22 לתצהיר שלך אתה אומר שאתה לא מוצא אותם.

ת. אני עושה את זה בדרך כלל על נייר, אך כאשר מס הכנסה ביקשו שאני אמציא להם את זה, לא היה לי את זה. איבדתי את זה.

ש. זה היה אצל מנהל החשבונות שלך?

ת. לא. הניירות אני איבדתי אותם, אך הייתי נותן לו את המספר האחרון. כאשר הוא היה מבקש ממני לעשות את החישוב, הייתי עושה זאת.

ש. אתה זוכר מה הכמויות של המלאי?

ת. לא.

ש. יכול להיות שנשארו רשימות אצל המנהל?

ת. לא המצאתי לו את הניירות, רק מספר סופי.

ש. אז למה המספר הסופי לא הגיע למשיב?

ת. לא ידעתי שאני צריך להמציא את זה למשיב.

ש. אתה יודע שאי המצאת רשימות מלאי זה כמו אי ניהול רשימות מלאי?

ת. ייתכן שהגשתי את זה למנהל החשבונות."

איני מקבל את טענת המערער כי רשימות מלאי נמסרו לידי מנהל החשבונות אשר מסר אותן למשיב. טענה זו לא הוכחה והיא אינה עולה בקנה אחד עם עדותו הנ"ל של המערער. משום כך, בדין נפסלו ספרי המערער. אין די במסירת "מספר סופי" (הכוונה



בית המשפט המחוזי בירושלים

19 ינואר 2021

ע"מ 18-01-13219 עקמאוי נ' פקיד שומה ירושלים

1 כנראה לשווי (עלות) המלאי בתחילת ובסוף שנה), שכן הדרישה הייתה להמצאת
2 ספירות מלאי, הכוללות את הסוגים השונים של חומרי הגלם, לרבות שווי של כל סוג.

שנת המס 2015

35. לטענת המערער, לא הייתה כל הזמנה בעניין שנת 2015, לא היה כל דיון ביחס לשנה
7 זו ומספרי המערער לשנה זו לא היו בפני המשיב, השומה לא יכולה להתייחס לשנה
8 זו.

36. עיון בנספים 7, 8, ו-9 לתצהירו של קרואני מלמד כי ביום 17.7.16 נשלחה למערער
11 דרישה בכתב להמציא דוחות ומסמכים לבירור הכנסתו לשנת המס 2015 (נספח 7);
12 כי ביום 19.7.16 נשלחה למערער הזמנה לדיון/בירור לתאריך 7.8.16 ביחס לשנים
13 2012, 2013, 2014, ו-2015 (נספח 8); וכי בסיכום הדיון מיום 11.8.16 בהשתתפות
14 המערער נדרש המערער להגיש ספרי חשבונות לשנת 2015 (נספח 9). בהזמנה מיום
15 19.7.16 נכתב במפורש כי מדובר בדיון בשנות המס 2012-2015 (נספח 8) ובסיכום
16 הדיון נכתב כי שנות המס בטיפול הן 2012-2015 (נספח 9).

37. במסגרת סיכום הדיון שנערך ביום 14.12.16 נכתב כי הדיון מתייחס לשנים 2012-2014
19 אולם בתצהירו של שוקרון נכתב כי מדובר בטעות, שכן ההזמנה לדיון בהשגה (ליום
20 21.12.16) שניתנה למערער ביום 14.12.16 כללה דרישת מסמכים לשנות המס 2012-
21 2015 וכן נכתב כי הדיון בהשגה מתייחס לשנות המס 2012-2015 (נספח 6 לתצהיר
22 שוקרון). עיון בנספחים עצמם מלמד כי בהזמנה לדיון (מיום 14.12.16) שיתקיים
23 ביום 21.12.16 נכתב כי מדובר בדיון בהשגה לשנות המס 2012, 2013, 2014, 2015.
24 בהזמנה נכתב כי על המערער להביא עמו מסמכים שונים (רשימות מלאי, פנקסי
25 חשבוניות, פנקסי קבלות, תפריט מחירון של המסעדה ועוד) לשנים 2012, 2013, 2014,
26 ו-2015. יחד עם זאת, בסיכום הדיון שנערך ביום 21.12.16 בנוכחות המערער ומנהל
27 החשבונות מטעמו, נכתב כי שנות המס הן: 2012, 2013 ו-2014. בסיפת סיכום הדיון
28 נכתב, ביחס להשלמת מסמכים שנדרשו ולא התקבלו, כך: "חוזה שכירות 2012-2015
29 עבודת כלכלן מטעם הנישום".

38. המערער נחקר בחקירה נגדית בנוגע להשגה שהגיש ואישר כי ההשגה הוגשה גם ביחס
32 לשנת 2015 (עמ' 6-7 לפרוטוקול):



בית המשפט המחוזי בירושלים

19 ינואר 2021

ע"מ 18-01-13219 עקרמאווי נ' פקיד שומה ירושלים

1 ש. אתה זוכר את ההשגה שהגשת?

2 ת. לא.

3 ש. מציגה את ההצגה [צ"ל – ההשגה – א.ד.] שהגשת ב –

4 6.11.16 בנוגע לשומה שהוציאו לך. אתה חתום על זה?

5 ת. כן אני חתום. כשהייתי הולך למס, כל הזמן הייתי חותם
6 על המסמכים.

7 ש. כתוב שזה המייצג שלך ואתה, זה לא משהו שאנחנו

8 החתמנו. תאשר לי שהיא נוגעת גם לשנת המס 2015

9 ת. אנחנו היינו במו"מ על שנת 2014-2015, לאחר מכן הטיחו
10 בפניי את שנת 2015.

11 ש. האם בהשגה שהגשת התייחסת לשנת 2015?

12 ת. לא. זה כתוב.

13 ש. ומי כתב את זה?

14 ת. זה לפי הבקשה שלכם. לאחר המו"מ הם הוסיפו את שנת

15 2015, ואנחנו התייחסנו לשנה הזאת, לאחר שהגיש מנהל
16 החשבונות את כל המסמכים.

17 ש. חוזרת על השאלה.

18 ת. כן, זה כתוב.

19 ש. אני מפנה לשומה, נספח 12 לתצהיר של אבי קרוואני. האם

20 בשומה, שנת המס 2015 מופיעה?

21 ת. כן.

22 ש. האם אתה חתום על השומה?

23 ת. כן.

24 ש. אתה יודע שהשומה הזאת מהווה בסיס לכל ההליכים

25 שהיו לך מול צליל בשלב ב'?

26 ת. כן. הוא היה אומר לי לחתום ואני הייתי חותם.

27 ש. יש כמה הזמנות לדיון שקיבלת, שבהן מופיעה שנת המס

28 2015. מציגה את נספח 3 לתצהיר של צליל, תאשר לי ששנת

29 המס 2015 מופיעה פה?

30 ת. אני מאשר.

31 ש. נספח 4 לתצהיר של צליל, גם בו השנה 2015 מופיעה?

32 ת. כן.

33 ש. נספח 6 לתצהיר של צליל, תאשר לי שגם פה היא מופיעה?



בית המשפט המחוזי בירושלים

19 ינואר 2021

ע"מ 13219-01-18 עקרמאווי נ' פקיד שומה ירושלים

1 ת. מאשר.

2 ש. אתה חתום על ההזמנה הזאת?

3 ת. כן, אני חתום.

4 ש. אני מפנה אותך לתצהיר של מנהל החשבונות שלך, בסעיף

5 9 הוא טוען שהספרים של שנת 2015 נתבקשו כי הוא הגיש

6 את הדו"ח של שנת 2015?

7 ת. כן. זה מה שאמרתי.

8 ש. זאת אומרת ששנת 2015 הייתה חלק מהשומה. תאשר לי

9 שעד היום לא המצאת למשיב אף מסמך שקשור לשנת 2015

10 למרות שהתבקשת מספר פעמים?

11 ת. אני מאשר."

12
13 לאור כל האמור, הוכח לדידי כי שנת 2015 נכללה בגדר דיוני השומה ואין להחריגה

14 מהדיון בערעור, כפי שטען המערער בסיכומיו.

15 התחשיב הכלכלי – חישוב הרווח הגולמי

16
17
18 39. מטעם המשיב הוגשה חוות דעתו של הכלכלן. על פי חוות הדעת, התחשיב לפיו

19 נקבעה השומה מתייחס להכנסות מהמרכיבים הבאים: א. חומס (מנת חצי ק"ג,

20 מנת רבע ק"ג ומנה בצלחת); ב. שתיה; ג. עופות.

21 חישוב ממוצע המחזור נעשה ביחס לשנים 2013 ו-2014. תוצאות החישוב בחוות

22 הדעת היו כדלקמן:

23	2013	2014	ממוצע מחזור שנתי
	₪ 361,930	₪ 277,809	מחומס
	₪ 88,380	₪ 103,290	משתיה
	₪ 385,827	₪ 316,850	מעופות
	₪ 836,138	₪ 697,949	סה"כ

24
25 המומחה מטעם המשיב חישב את אחוז החומר המחושב מהפדיון על ידי סך עלות

26 המכר המדווחת מחולק במחזור המחושב על ידי המשיב. תוצאת החישוב הינה

27 כדלקמן:

28 לשנת 2013 – 33%



בית המשפט המחוזי בירושלים

19 ינואר 2021

ע"מ 13219-01-18 עקרמאווי נ' פקיד שומה ירושלים

- 1 לשנת 2014 – 42%
2 הממוצע של שני הנתונים הנ"ל הוא 37.5% ולפי ממוצע זה חושב אחוז החומר לשנים
3 2012 ו-2015.
4
5 41. בחוות הדעת צוין כי לא נלקחו בחשבון מנות נוספות כגון קבב, פרגיות, הודו, חזה עוף
6 וכן מנות של צ'יפס, פלאפל בפיתה ועוד. צוין בחוות הדעת כי המערער לא דיווח על
7 קניות תפוחי אדמה מהם הוא ייצר את הצ'יפס. כלומר, ישנן קניות של חומרי גלם
8 נוספים שלא נכנסו לתחשיב, למרות שמאותם חומרי גלם הופקה הכנסה. כמו כן,
9 התחשיב לא לקח בחשבון מנה של חומס בפיתה, אשר נמכרה על ידי המערער בשנות
10 המס שבערער.
11
12 42. המערער העלה בסיכומיו מספר טענות כנגד התחשיב האמור. ראשית, נטען כי הנחת
13 הכלכלן לפיה החומס והטחינה מהווים 50% בחומס מוכן אינה נכונה, שכן אחוז
14 המים הינו 15% בלבד. שנית, נטען כי היחס בין חומס וטחינה בשנת 2013 הוא 48%
15 ובשנת 2014 הוא 35% בעוד שהיחס אמור להיות אחיד. שלישית, נטען כי הכלכלן לא
16 ערך חישוב לפי ממוצע משוקלל אלא לפי ממוצע פשוט של בדיקה אחת ויחידה בעסקו
17 של המערער. רביעית, נטען כי מגיליונות האקסל שצורפו לתצהירו של שוקרון נראה
18 כי הנתונים היחידים שנלקחו בחשבון הם משנת 2014 בלבד. חמישית, נטען כי הכלכלן
19 התעלם מכך שבסביבת עסקו של המערער יש עסקים דומים וחסרה השוואה לעסקים
20 סמוכים. שישית, נטען כי החישוב לוקח בחשבון כי נעשה שימוש בכל המלאי, דבר
21 שאינו נכון. שביעית, נטען כי הכלכלן התעלם מרכיבים נוספים הנכללים במנת חומס
22 שהם לימון, בצל, שום, פלאפל, ירקות, חמוצים ושמן זית. שמינית, נטען כי הכלכלן
23 התעלם ממספר הפיתות שנקנו על ידי המערער ומהשלכות כמות הקניות על יחס מנות
24 החומס. תשיעית, נטען כי הכלכלן התעלם מכך שמנת חומס בצלחת כוללת גם כדורי
25 פלאפל. עשירית, נטען כי אין בחוות הדעת התייחסות להוצאות של אחזקת העסק,
26 כמו דמי שכירות, חשמל, מים, צלחות וכוסות, חומרי ניקוי ושכר עובדים.
27
28 43. לחלק מטעות אלה נמצאו תשובות בסיכומי המשיב. כך, למשל, ביחס למינון הנכון בין
29 טחינה לחומס וביחס למרכיב המים בתערובת, העיד הכלכלן מדוע המינון לפיו הוא
30 ביצע את החישוב מסתבר יותר מאשר המינון שהוצג על ידי ב"כ המערער מתוך חיפוש
31 בגוגל (עמ' 31-30 לפרוטוקול):
32



בית המשפט המחוזי בירושלים

19 ינואר 2021

ע"מ 13219-01-18 עקרמאווי נ' פקיד שומה ירושלים

1 "ש. מנסיונך ככלכלן שמגיש חוות דעת מה היחס בין גרגרי
2 החומוס לבין הטחינה
3 ת. עניתי לפני. תלוי בעסק.

4
5 לבית המשפט:

6 ש. יש הבדלים משמעותיים בין עסקים שמוכרים חומוס
7 מבחינת היחס בין גרגרי החומוס והטחינה, או שיש הבדלים
8 אבל הם 5 אחוז בין סוגי העסקים.
9 ת. סדר גודל 30-35 אחוז טחינה מסך הכול העיסה כולה.

10
11 המשך:

12 ש. ומה אחוז גרגרי החומוס מסך כל המנה באחוזים.
13 ת. אם אמרנו בסביבות 30-35 אחוז מהעיסה זה טחינה אז
14 השאר זה גרגרי החומוס
15 ש. מפנה אותך לשורה הרביעית בחוות הדעת שלך ששם אתה
16 אומר "חומוס וטחינה...מצטט. זאת אומרת המים זה 50
17 אחוזים
18 ת. אמת ויציב.

19 ש. איך אתה קבעת שזה 50 אחוזים
20 ת. התשובה ברורה. לפי התחשיב איך מכינים את החומוס?
21 לוקחים את הגרגרים ומשרים אותם ואז הם סופחים מים, כל
22 קילו של גרגרים סופח מים לעוד קילו מים. כלומר מכל קילו
23 גלם יוצא שני קילו חומוס בצלחת מוכן. זאת אומרת המקדם
24 הזה הוא מקדם טכנולוגי לכולם, לא המצאתי אותו. בדיונים
25 המערער לא חלק על כך.

26 ש. אתמול במקרה נכנסתי לגוגל ומצאתי כתבה מעניינת ואני
27 רוצה שנסתכל עליה ביחד ותאמר לי מה אתה אומר על כך.
28 "המינון הנכון בין טחינה לחומוס, 50 אחוז חומוס, 25-35
29 טחינה, והשאר מים ולימון. כלומר, זה לא ידוע לכולם מה
30 שאתה אמרת.

31 ת. העד מעיין בתדפיס מגוגל. בחומר שמוצג לי מדובר על
32 היחס בין חומוס לטחינה שהיחס הוא בערך ממוצע של 30 ל-
33 50 וזה הרבה. אין לזה שום קשר לכמות המים. אומנם כתוב



בית המשפט המחוזי בירושלים

19 ינואר 2021

ע"מ 13219-01-18 עקרמאווי נ' פקיד שומה ירושלים

השאר זה מים ולימון. אם אני אפשר כמו שאתה רוצה כלומר
המדובר ב- 15 אחוז מים שזה היתרה למאה אחוז. אין דבר
כזה בעולם. זה לא עומד בשום מבחן המציאות. מה עוד שיש
גם לימון. וחץ מזה המדובר בהמלצה של מומחים לכאורה.
ייתכן שזה לא הכוונה 15 אחוז אלא לאחר שהעיסה מוכנה.
אני מדבר על 50 אחוז לפני שהעיסה מוכנה. הגרגרים סופחים
פי שניים. פה הוא לא מדבר על ספיחה, ולכן אתה מטעה וגם
מביא מגוגל וזה לא תומך בגרסתך אלא מחמיר אותה".

44. ביחס לטענה כי הכלכלן התייחס לנתוני העסק בגין שנת 2014 בלבד, הגיב המשיב כי
אופי העסק לא השתנה וכך גם מבחינת היקפו, מיקומו ועובדיו ועל כן ניתן להשליך
מנתוני שנת 2014 גם ביחס לשנות המס הנוספות בערעור. מאחר והמערער לא הגיש
חוות דעת כלכלית מטעמו ואף לא הציג תחשיב כלכלי בעצמו, איני סבור שיש לקבל
את השגותיו ביחס להתבססות על נתוני שנת 2014.

45. בכל הנוגע לטענת המערער ביחס למלאי, לרבות הטענה כי לא נעשה שימוש בכל
המלאי, טען המשיב כי הטענה בדבר הגידול במלאי במהלך השנים אינה סבירה שכן
אין תכלית לאגירת מלאי מאותו סוג (חומס, שתיה), במיוחד כאשר לרוב המלאים יש
תאריך פג תוקף. תחשיב הכלכלן נכלל מקדם פחת של 7% ולא מצאתי בסיס לטענה
כי מקדם זה הינו שגוי. בכל הנוגע לסוגיית המלאי יש לציין כי המשיב דרש כי המערער
ימציא לו רשימות המלאי מספר פעמים אולם המערער לא המציא רשימות אלה. על
כן, אין למערער להלין אלא על עצמו בסוגיה זו.

46. בכל הנוגע לטענת המערער בתצהירו כי התחשיב הכלכלי יוצא מנקודת הנחה כי העסק
פעל כל שעות היום, בעוד שבפועל העסק עבד מספר שעות בודדות ביום, הפנה המשיב
לתרשומת תשאל שנערכה ביום 15.1.17 ממנה עולה כי מכירת החומס החלה בשעה
07:30 ובשעה 12:00 נפתח החלק הבשרי, כאשר שניהם נסגרו לפי עבודה ומזג האוויר
בערך ב-20:00. לפי סרטי הקופה נראה שהעסק עבד גם עד השעה 21:00 ולכך יש חיזוק
בעדות המערער בעמ' 2-3 ו-14 לפרוטוקול. לאור האמור, אין מקום לקבלת השגה זו
של המערער ביחס לתחשיב הכלכלי.

47. בכל הנוגע לטענת המערער בתצהירו כי התפריט במקום העסק לא משקף את המחיר
בפועל של המנות, הוברר כי התחשיב לא התבסס על התפריט שנמצא במסגרת



בית המשפט המחוזי בירושלים

19 ינואר 2021

ע"מ 13219-01-18 עקרמאווי נ' פקיד שומה ירושלים

- 1 הביקורת אלא על מחירים מקניית הביקורת ביום 15.1.17 ועל ביקורת ניהול ספרים.
2 לאור האמור, גם טענה זו מטעם המערער נדחת.
3
- 4 48. באופן כללי, נזכיר כי כאשר נבחנת שומה לפי מיטב השפיטה, מקום בו ספרי המערער
5 נפסלו, אין די באמירות כלליות ובעדויות בע"פ כדי להרים את הנטל המוטל על
6 המערער, אלא נדרש ממנו להציג ראיות אובייקטיביות לתמיכה בטענותיו (עניין אורן
7 הנזכר לעיל).
8
- 9 49. בענייננו, המערער לא הגיש חוות דעת של כלכלן. יתכן מאד שהיה למערער קושי כלכלי
10 לממן חוות דעת מסוג זה. יחד עם זאת, המערער גם לא הציג תחשיב כלכלי אותו יכול
11 היה לערוך בעצמו בסיועו של מנהל החשבונות שלו אשר ליווה אותו לדיוני השומה.
12
- 13 50. כאשר מגיע בית המשפט למסקנה כי יש לתקן את השומה תוך קביעת אחוז חומר גבוה
14 מזה שנקבע על ידי המשיב, העיגון לסמכותו של בית המשפט מצוי בסעיף 156 לפקודה,
15 המסמך את בית המשפט להפחית מן השומה, לבטלה, או לפסוק באופן אחר. בעניין
16 **ביבי** נדון ערעור הנישום לבית המשפט העליון על החלטת בית המשפט המחוזי לתקן
17 את השומה על ידי הגדלת אחוז החומר מ-33% ל-40%. בערעור נטען שהיה על בית
18 המשפט המחוזי לבטל את השומה ולקבל באופן מלא את הערעור. נקבע בהקשר זה
19 כך (פסקה 13, סיפא):
20
- 21 **"כפי שקבע בית המשפט המחוזי, המערערים לא הציגו**
22 **חישוב שומה נגדי המבוסס על נתוניהם תוך צירוף ראיות**
23 **בדבר אחוז החומר הנצרך במסעדה, אלא התמקדו במתן**
24 **הערות על חוות הדעת שהגיש המשיב, על אף שכעת הם**
25 **מנסים לטעון אחרת. אמנם המערערים שיבצו לעיתים את**
26 **ממצאיהם בשומת המשיב, אולם כפי שטוען המשיב, לא**
27 **נמצא בחוות הדעת שהגישו תחשיב חלופי אחיד. במצב דברים**
28 **זה, אינני מוצא פגם בדרך הילוכו של בית המשפט המחוזי**
29 **אשר החליט לשנות את השומה על דרך האומדן".**
30
- 31 51. בפסקה המסיימת של חוות דעת הכלכלן צוין כי לפי קווי ההנחיה הכלכליים, אחוז
32 החומר במסעדות פועלים הוא 25%-30%, שהינו נמוך משמעותית מזה שהוצהר על ידי
33 המערער (60%-63%). בהקשר זה טען המערער בסיכומיו כי התדריך אינו תואם את



בית המשפט המחוזי בירושלים

19 ינואר 2021

ע"מ 18-01-13219 עקראווי נ' פקיד שומה ירושלים

מאפייניו של עסקו וכן הזכיר את הפסיקה שהתייחסה לבעייתיות בהסתמכות על תדריכים כלכליים לבדם. בענייננו, התחשיב הכלכלי התבסס על ממצאי הביקורת במקום העסק מיום 15.1.17 ועל מערכת החשבוניות החלקית אותה המציא המערער למשיב, דהיינו, התחשיב הותאם לנתוני העסק הספציפי ולא התבסס על התדריך לבדו.

52. לאחר ששקלתי את המכלול, לרבות טענות המערער שלא נמצא להן הסבר מלא, ולרבות הפער המשמעותי בין אחוז החומר המחושב לשנת 2013 (33%) ולשנת 2014 (42%), מצאתי לנכון לתקן את השומה באופן שאחוז החומר המחושב לכל שנות המס שבערער יעמוד על 42%, במקום אחוז החומר שנקבע בתחשיב (לשנת 2012 – 37.5% ; לשנת 2013 – 33% ; לשנת 2015 – 37.5%).

משמעות הדבר היא כי על המשיב לחשב מחדש את התוספת למחזור בשנים 2012, 2013 ו-2015, לפי אחוז חומר בשיעור 42%.

קנס גירעון

53. המערער חויב בקנס גרעון בהתאם לסעיף 191 לפקודה, מאחר ולא הוכח למשיב כי המערער לא התרשל בהגשת דוחות המס לשנות המס שבערער. נטען כי אי המצאת ספרי העסק, העלמת קניות והכנסות עולים כדי רשלנות רבתי בעריכת הדוחות.

54. סעיף 191 לפקודה קובע כדלקמן:

"(א) בסעיף זה, 'גרעון' – הסכום שבו עודף המס שנישום חייב בו על המס שהוא חייב על פי הדו"ח שלו לפי סעיף 131, או סכום המס שנקבע לפי סעיף 145(ב) אם לא הגיש דו"ח כאמור, הכל לפי העניין.

(ב) נישום שלגביו נקבע גרעון העולה על 50% מהמס שהוא חייב בו ולא הוכיח להנחת דעתו של פקיד השומה שלא התרשל בעריכת הדו"ח שמסר או באי מסירת דו"ח, יהא חייב בקנס בשיעור של 15% מסכום הגרעון".



בית המשפט המחוזי בירושלים

19 ינואר 2021

ע"מ 18-01-13219 עקראווי נ' פקיד שומה ירושלים

בענייננו, השאלה היא האם המערער התרשל בעריכת הדוחות שמסר למשיב. לעניין זה ראוי להזכיר את שנאמר בע"א 1134/11 ר.מ. שביט מבנים חברה לבניין השקעות ופיתוח נ' פקיד שומה באר שבע (12.5.13) (פסקה 31):

"השאלה מהי 'התרשלות' לצורך סעיף 191 טרם נתלבנה באופן מקיף בבית משפט זה. בפרשת ליכטנשטיין (ע"א 285/70 פקיד השומה תל אביב 4 נ' ליכטנשטיין, פ"ד כה(1) 155 (1971)) ציין בית המשפט, כי כאשר שוכנע בית המשפט שהנישום פעל בכנות ובתום לב, כי אז אין לייחס לו רשלנות. מפסיקת בתי המשפט המחוזיים עולה, כי כאשר הנישום אינו מספק ראיה או הסבר מניח את הדעת לפגמים שנמצאו בדיווחיו וכאשר משקלם המצטבר של הליקויים משמעותי כי אז יוטל הקנס (ע"מ (י-ם) 423/10 ר-ס חברה לייבוא וייצור מזון בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים [פורסם בנבו] (7.2.2013)). כן יוטל הקנס כאשר מאופן הדיווח הכולל של הנישום עולה תמונה של פגמים המעידים על חוסר תשומת לב ראויה, זאת גם אם התקבלו בחלקן טענות הנישום בערעורו בבית המשפט (עמ"ה (י-ם) 7/09 עזריה נ' פקיד שומה ירושלים [פורסם בנבו] (18.6.2012)). בעמ"ה (ת"א) 139/87 סמואי נ' פקיד שומה גוש דן [פורסם בנבו] (17.11.1987) מציין בית המשפט המחוזי, כי העובדה שספריו של נישום נפסלו אינה מצביעה כשלעצמה על התרשלות בעריכת הדו"ח. אכן, גם ההפך נכון. אף במקרה – כבמקרה דנא – בו לא נפסלו הספרים, אין באי-פסילת הספרים כדי לקבוע מיניה וביה שהנישום לא התרשל. עם זאת, בהחלט יש רגליים לסברה שבמקרה כזה יש לבחון את שאלת ההתרשלות במשנה זהירות".

55. במקרה הנדון, שוכנעתי כי התנהלות המערער עולה כדי "רשלנות". משקלם המצטבר של הפגמים שנמצאו בדיווחי המערער לשנות המס שבערער, מטה את הכף לחובתו. אשר על כן, אין מקום להתערב בהחלטת המשיב לחייב את המערער בקנס גירעון.



בית המשפט המחוזי בירושלים

19 ינואר 2021

ע"מ 18-01-13219 עקרמאווי נ' פקיד שומה ירושלים

סוף דבר

56. לאור כל האמור, הערעור מתקבל באופן חלקי, במובן זה שעל המשיב לתקן את השומה ביחס לשנים 2012, 2013 ו-2015, כאמור בפסקה 52 לעיל.

57. מאחר וחלק קטן של הערעור התקבל, על המערער לשלם למשיב הוצאות ושכ"ט עו"ד בסכום מופחת וכולל של 15,000 ₪ תוך 45 ימים מהיום. לאחר מועד זה יתווספו לסכום החיוב הפרשי הצמדה וריבית כחוק עד ליום התשלום בפועל.

המזכירות תשלח את פסק הדין לב"כ הצדדים.

ניתן לפרסם את פסק הדין.

ניתן היום, ו' שבט תשפ"א, 19 ינואר 2021, בהעדר הצדדים.

ד"ר

אביגדור דורות, שופט