

בבית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

ע"מ 51279-12-21

בפני:

כב' השופטת ירדנה סרוסי

המעוררים:

1. הרצל זכריה
 2. לימור זכריה
- ע"י ב"כ עו"ד ערן ערבה

נגד

המשיב:

פקיד שומה תל אביב 3
ע"י ב"כ עו"ד הילה בנסון בסמן מפמת"א (אזרחי)

פסק דין

לפניי ערעור מס הכנסה שעניינו בשתי סוגיות: **הראשונה**, חיוב המערערים במס בגין הפרשי הון על פי הצהרות הון שהגישו; **והשנייה**, חיוב המערערים במס בעקבות העלאת אחוז הרווח הגולמי לשנת 2018 לעסק שבבעלותם.

הרקע הרלוונטי לערעור

1. המערערים הם בני זוג שעוסקים במכירת בדים באמצעות שלושה עסקים שבבעלותם: "בדי הרצל"; "רוקמת התחרה"; וחברה בשם "ונוס 18 בע"מ".
2. המערערים הגישו הצהרת הון ביום 31.12.2007, שלפיה ההון נטו שלהם הוא בסך כולל של 3,638,521 ש"ח. ביום 31.12.2017 הגישו המערערים הצהרת הון נוספת, לפיה ההון נטו שלהם הוא בסך כולל של 22,952,338 ש"ח. המשיב השווה בין הצהרות ההון, וגילה הפרש הון בלתי-מוסבר בסך של 18,047,627 ש"ח (לאחר התאמות, להלן: "**הפרש ההון**").
3. מרבית ההון שהוצהר לשנת 2017 נובע מיתרות זכות של המערערים בשלושת העסקים נכון ליום 31.12.2017:
 - 3.1 יתרת הון בעלים בבדי הרצל בסך של 6,339,041 ש"ח.
 - 3.2 יתרת הון בעלים ברוקמת התחרה בסך של 8,508,283 ש"ח.
 - 3.3 השקעת בעלים בחברת ונוס בסך של 7,433,362 ש"ח.

ובסך הכול: 22,280,686 ש"ח.
4. המשיב ייחס את מלוא הפרש ההון לשנות המס הפתוחות 2015-2017 והוא חייב את המערערים במס בהתאם.

5. לחלופין, ערך המשיב למערערים השוואת הון רעיונית לשנות המס הפתוחות ומצא הפרשי הון בלתי-מוסברים בסך של 9,865,263 ש"ח.
6. נוסף על כך, בשומה שיצאה לרוקמת התחרה לשנת 2018, קבע המשיב כי אחוז הרווח הגולמי שדווח על ידי המערערים ביחס לעסק לאותה שנה, בשיעור של 20%, הוא אינו סביר, והוא קבע את שיעור הרווח הגולמי על 35%. משמעות הקביעה היא תוספת להכנסה החייבת בסך של כשמונה מאות אלפי ש"ח.
7. המערערים כופרים בשומות המשיב ומכאן ערעור זה.

טענות המערערים בתמצית

8. לטענת המערערים, השומה הוצאה בסופו של הליך מנהלי פגום מיסודו, תוך פגיעה בזכות הטיעון המעוגנת בחוק. המשיב לא נדרש לראיות המערערים והוא התעלם מהן. מדובר בפגם שיוּרד לשורשו של ההליך השומתי ומצדיק כשלעצמו את קבלת הערעור.
9. לגופו של עניין, ביחס לסוגיית הפרש ההון, לא נוצר הפרש הון בלתי מוסבר, שכן מקור יתרות הון הבעלים הוא בטעות חשבונאית.
10. כך, במהלך השנים הרלוונטיות לערעור נזקפו בכרטיס המערער זיכויים בסך של 7,961,309 ש"ח. מקור הזיכויים הוא הנחות שנתנו ספקי הבדים, שנרשמו בכרטיס הבעלים. שכן, במהלך הרגיל של העסקים נוצרו מחלוקות בין העסקים לבין ספקיהם מחו"ל ביחס לאיכות הסחורה והתאמתה להזמנה, אשר הביאו למתן הנחות. כתוצאה ממתן ההנחות, נוצרו בכרטיסי הספקים יתרות זכות. בהנחיית רואה החשבון הקודם של העסקים אופסו יתרות הזכות בכרטיסי הספקים מול חו"ז הבעלים, חלף הקטנת עלות הסחורה. לכן גדלו יתרות הזכות של הבעלים ללא גידול אמיתי וממשי בהון האישי של המערער.
11. העד המרכזי בנושא זה היה מנהל החשבונות, מר וייסמן, שהוא עד אובייקטיבי מובהק. וייסמן העיד כי כשיטת עבודה (שגויה) בהנחיית רואה החשבון הקודם סגר את היתרות הפתוחות בכרטיסי הספקים (שנוצרו כתוצאה מההנחות) כנגד כרטיס הבעלים. עוד העיד וייסמן כי ביצע התאמות ספקים ובנקים מהן עולה שלא שולמו כספים בגין ההנחות.
12. קיים פער בין היקף הגידול בהון שקבע המשיב (כ-9.8 מיליון ש"ח) לבין היקף הזיכויים בכרטיסיו של המערער על פי ניירות העבודה של רוי"ח חסטר (כ-7.9 מיליון ש"ח), אלא שגם פער זה אינו משקף גידול בהון הבעלים. שני הקצוות של הון הבעלים שנויים במחלוקת. היתרות הושפעו משנים של שגה חשבונאית מתמשכת, שקדמו לתקופה זו.
13. בניגוד לטענת המשיב, אין במתן ההנחות כדי להקטין את עלות המכר ולהגדיל את הרווח הגולמי. שכן, ההנחות הקטינו את שווי המלאי. חישוב עלות המכר בעסק המנהל מלאי, יעשה בדרך הבאה: מלאי הפתיחה, בצירוף הקניות, בניכוי מלאי הסגירה. כפי שהעיד רוי"ח חסטר, בעקבות תיקון הקניות נערך שינוי מתחייב גם בשווי המלאי,

באופן המביא לשוויון בתוצאות העסקיות. היות שלא שולמה לספקים מלוא התמורה, נגזר כי שווי המלאי המקורי שגוי. בדוחות המקוריים נקבע שווי המלאי על פי עלות הסחורה, ששוויה הוערך באופן מופרז היות שלא שולמה מלוא התמורה המפורטת בחשבוניות הספקים. לאחר גילוי הטעות, נערכה בחינה מחודשת של שווי המלאים בעסקים בעקבותיה הופחת שווי המלאי.

14. גם בהתעלם מהתיקון על פי שווי המימוש והחלת ההנחות על שווי המלאי על פי מחירי עלות, השאלה הנשאלת היא האם הסחורה הפגומה נמכרה בשנים הרלוונטיות. על פי עדי המערערים; על פי ההיגיון הבריא; ועל פי תדריכי המשיב לשיעור הרווח הגולמי בעסקים מסוג זה - התשובה היא לא.

15. כך, ביחס לשיעור הרווח הגולמי של העסקים, בשנים 2015-2017 דיווחו העסקים, בתשעה דוחות נפרדים, על שיעור רווח גולמי של 36.8%, שיעור הגבוה מזה שנקבע בשומה לשנת 2018 לרוקמת התחרה (35%). משעה שאין מחלוקת על ההכנסות ומשעה שהתוצאות העסקיות תואמות את עמדת המשיב, הרי שמדובר בתמיכה משמעותית לטענות המערערים ביחס לשווי המלאי. אם עלות המכר תופחת בסך של 9.8 מיליון ש"ח מבלי שיופחת במקביל שווי המלאי, תיווצר תוצאה עסקית בלתי סבירה בעליל: רווח גולמי בשיעור של 62%, סטייה של 22% מהרף העליון שמופיע בתדריך הכלכלי בענף הבדים מטעם נציבות מס הכנסה (קווי הנחיה כלכליים לבחינת סבירות ההכנסה - מסחר בבדים, צורף כנספח 1 לחוות דעת המומחית מטעם המשיב, להלן: "התדריך").

16. למצער, היות שעל פי ההודעה המפרשת את נימוקי השומה סך הגידול בהון בשנים הפתוחות לשיטת המשיב הוא 9,865,263 ש"ח, הרי שבהתאם להלכה הפסוקה דין הערעור להתקבל כך שהפרש ההון יועמד לכל היותר על סך זה.

17. בכל הנוגע לסוגיית הרווח הגולמי בשומה לרוקמת התחרה לשנת 2018, היות שספריה של רוקמת התחרה לא נפסלו, נטל ההצדקה בשנת מס זו מוטל על המשיב. המשיב לא עמד בנטל המוטל עליו והשומה אינה עומדת בתנאי הסף שנקבעו בפסיקה. נפלו שגגות של ממש בחוות דעתה של המומחית מטעם המשיב במהלך סיווגו של העסק. רוקמת התחרה סווגה בטעות כחנות קמעונאית ולא כיבואן בדים, עניין המשפיע על טווח הרווח הגולמי.

18. על פי הדין אין לבסס את השומה רק על בסיס הפניה לתדריך אלא למצוא גם תימוכין חיצוניים. הדברים נכונים ביתר שאת "בעסק ברמת סיכון גבוהה". עיון בחוות דעתה של מומחית המשיב מגלה כי לא נערכה שום חקירה בנתוני העסק לשנת 2018, לא האובייקטיבים ולא הסובייקטיביים. הנתון הישיר היחיד הנוגע לעסק, שוודאי אינו עולה כדי "חקירה", הוא הבדיקה המדגמית שאין לה זכר בתצהירו של נציג המשיב. למרבה הפלא במהלך חקירתה של מומחית המשיב נתגלה כי הבדיקה המדגמית מתייחסת לשנת 2016, והיא אינה רלוונטית לשנת 2018.

טענות המשיב בתמצית

19. לטענת המשיב, נטל ההוכחה בשומת הפרשי הון מוטל על המערערים, והם לא הרימו נטל זה. להסברי המערערים אין עיגון בחומר הראיות, עדויות העדים מטעמם אינן מהימנות ואינן תומכות בטענותיהם, ואף לא הובאו העדים הרלוונטיים שהיו יכולים לשפוך אור על טענת הטעות החשבונאית ולתמוך בה.
20. כעולה מהדוחות של רוקמת התחרה לשנת המס 2018 הרווח הגולמי המוצהר בעסק זה הוא 20% בלבד. שיעור זה נמוך באופן משמעותי הן מהרווח הגולמי המוצהר על ידי רוקמת התחרה בשנים קודמות, הן מהרווח הגולמי המוצהר על ידי בדי הרצל וכן משיעור הרווח הגולמי המקובל לעסקים מסוג זה, אשר נע בין 35% לבין 40%.
21. הגם שהחשבוניות אשר הוצגו על ידי המערער ולגביהן נערכה הבדיקה הן ביחס לשנת 2016, שיעור הרווח הגולמי בעסקים מסוג זה אינו משתנה באופן משמעותי משנה לשנה, וניתן ללמוד זאת גם מהדיווחים של העסקים הנוספים. כך למשל, שיעור הרווח הגולמי של בדי הרצל לשנת 2016 הוא 45.6%, שיעור הרווח הגולמי לשנת 2017 הוא 51% ושיעור הרווח הגולמי לשנת 2018 הוא 40.8%. כשאלו הם פני הדברים, הסטייה של הרווח הגולמי ברוקמת התחרה לשנת 2018 היא מהותית, מבלי שניתן לה כל הסבר מניח את הדעת.
22. בנסיבות הערעור דנן, הגדיל המשיב בצדק את שיעור המס שהיה על המערערים לשלם.

דיון

23. לאחר שעיינתי בכתבי הטענות ולאחר ששמעתי את הצדדים בדיונים שנערכו לפניי, אני סבורה כי דין הערעור להתקבל בחלקו.
24. תחילה אזכיר כי בהתאם להלכה הפסוקה, "כאשר חלק משנות המס נסגרו זה מכבר, הרי שבהעדר ראיות סותרות, יש לייחס את הגידול בהון לכל השנים הפתוחות באופן שווה" (ע"א 9114/15 סלוקי נ' פקיד שומה אשקלון, פס' 31 (3.6.2018)). לכאורה, אכן היה מקום לייחס את מלוא הפרש ההון לשנים הפתוחות, כפי שעשה המשיב בשומתו הראשית, שכן המערערים לא הציגו ראיות סותרות מטעמם. אלא שבענייננו, המשיב, בהגינותו, ציין בסעיף 6 לנימוקי השומה כי "מבדיקה שערך המשיב לתוספת בהון של המערער מיום 31.12.2014 ועד ליום 31.12.2017 נמצא[ה] תוספת להון בלתי מוסברת בשנות המס הפתוחות בסך של 9,865,263 ש"ח" (כן ראו סעיף 21 ונספח 20 לתצהיר המשיב). כלומר, המשיב מצא ראיות לגידול בהון שנעשה במסגרת השנים הפתוחות. כאשר המשיב עצמו קובע את תוספת ההון המיוחסת לשנים הפתוחות, יש מקום לילך אחר קביעתו (והשוו ע"א 552/02 חנני נ' פקיד שומה חיפה, פ"ד ס(1) 112, 122 (2005)), ועל כן סכום הפרש ההון שיש ליחס לשנים הפתוחות ושעומד לבירור במסגרת הערעור הוא 9,865,263 ש"ח.
25. בהמשך לכך אבהיר, שבכל הנוגע לפער שבין הפרש ההון שמיוחס לשנים הפתוחות (9,865,263 ש"ח) ובין הזיכויים שזקפו לכרטיס המערער בשנים הפתוחות (בסך של 7,961,309 ש"ח) יש לדחות את הערעור כבר בנקודה זו, שכן המערערים לא סיפקו הסבר המניח את הדעת ביחס לאותו פער (עמ' 22, ש' 20-11 לפרוטוקול).

המערערים טוענים בסיכומיהם, כי שני הקצוות של הון הבעלים שנויים במחלוקת והיתרות הושפעו משנים של שגגה חשבונאית מתמשכת שקדמו לתקופה זו. אולם, גם אם אכן כך, היה עליהם להוכיח את אותה שגגה חשבונאית מתמשכת באמצעות ניתוח הכרטסות שנים אחורה. המערערים אף לא התיימרו לעשות זאת. על סמך טענה כללית שנטענה ללא כל ביסוס והמחשה, אין בידי לקבל את נימוק המערערים, כי גם סכום ההפרש הנ"ל מקורו בהנחות שנרשמו עקב שגגה בכרטיס הבעלים.

26. יתרה מזו, על פי שיטת המערערים, ייחוס יתרות הזכות למערערים נעשה לכאורה בד בבד אל מול איפוס יתרות הספקים. משכך, הייתה אמורה להיות התאמה בכל שנה ושנה בין הגדלת יתרות הזכות אצל המערער, בין מחיקת החוב לספקים ובין יצירת הפרש ההון. כלומר, אותה "שגגה חשבונאית" לא הייתה אמורה להיות מושפעת משנים עברו והזיכויים בכרטיס המערער היו צריכים לתאם את הפרשי ההון שנמצאו ביחס לאותם שנים. **על כן, אותו פער (בסך של 1,903,954 ש"ח) הוא הפרש הון בלתי מוסבר, שיש לחייבו במס.**

27. ולעיקרו של דבר, **ביחס להפרש ההון בסך של 7,961,309 ש"ח, מצאתי לחייב את המערערים בתשלום מס בגין מחציתו, כפי שאפרט להלן.**

28. תחילה, אני מקבלת את גרסת המערערים ביחס למקור הפרש ההון, ולכך שמדובר ביתרות זכות שיוחסו למערער בטעות כנגד הנחות שניתנו מספקי הבדים.

29. הוכח בפניי, כי מקור יתרות הזכות בכרטיסי הבעלים, שמהן נובע הפרש ההון, הוא בסגירת כרטיסי הספקים מול כרטיסי הבעלים. מטעם המערערים העיד בעניין מר ולדימיר וייסמן, שהיה מנהל החשבונות בעסקים בתקופה הרלוונטית, שעדותו לא הופרכה או נסתרה (עמ' 37, ש' 31 - עמ' 38, ש' 17 לפרוטוקול). המערערים הפנו לכרטסות העסקים וטענו, טענה שגם היא לא הופרכה או נסתרה, כי יש התאמה בין יתרות הזכות שנוצרו בכרטיס המערער ובין סגירת כרטיסי הספקים (עמ' 8, ש' 18-34 ; עמ' 10, ש' 12-18 ; עמ' 11, ש' 27-29 לפרוטוקול). חשוב לציין כי ספרי המערערים לא נפסלו, כך שהסכומים הרשומים בכרטסות הם נכונים על פניהם.

המשיב גם לא חלק על כך שיתרות זכות הבעלים נוצרו כנגד סגירת יתרות הספקים (עמ' 76, ש' 8 - עמ' 77, ש' 15 ; עמ' 78, ש' 27 - עמ' 79, ש' 5 לפרוטוקול).

30. משהתברר כי מקור הפרש ההון שבמחלוקת הוא ביתרות זכות שנוצרו מול סגירת כרטיסי הספקים, נשאלת השאלה מדוע בוצעו אותן סגירות ומה גרם להן. לטענת המערערים, אותן פעולות חשבונאיות נוצרו בגין הנחות שנתנו הספקים, שנסגרו בטעות אל מול כרטיס הבעלים. המשיב מצידו, לא סיפק כל הסבר חלופי ועיקר טענתו היא שלא הובאו ראיות מספקות ביחס לעצם מתן ההנחות מהספקים, וראו דבריו של נציג המשיב בחקירתו :

ש"ש: השקעה. זאת אומרת שהרצל הלך ושילם 22,000,000 שקל לספקים שלו בסין, בהודו, בכל מיני מקומות, הלך ושילם להם מהכסף שלו?

ת: אני רק רוצה לחדד. אני לא טענתי את זה שהרצל הלך ושילם. אני אמרתי משהו הפוך. אנחנו הלכנו מהפרשי הון ואתה זה שהיית צריך להוכיח לי שיש הנחות. אני לא הלכתי ובדקתי את כל הספרים מלכתחילה את כל אלפי פעולות, כל עשרות אלפי פעולות. כל אלפי פעולות בחשבון החו"ז. אני אמרתי 'אין בעיה, אתה אומר שיש הנחות, תראה לי בבקשה שיש, תאמת לי אותם, תביא לי מסמכים'."

(עמ' 78, ש' 19-26 לפרוטוקול. כן ראו עמ' 79, ש' 5-2 לפרוטוקול).

31. לאחר ששקלתי בדבר, מצאתי לקבל את גרסת המערערים.

32. הן המערער והן גב' אמסלם חזרו בעדותם באופן עקבי על כך שניתנו הנחות, וטענתם זו לא נסתרה. אכן, האסמכתאות שהובאו להוכחת ההנחות אינן מוכיחות באופן חד-משמעי כי כלל ההנחות ניתנו. אולם, בשקלול היתכנות גרסת המערערים יחד עם הראיות להנחות שכן הוצגו, אל מול גרסת המשיב שמתמקדת באי-עמידה בנטל המוטל על המערערים, אני סבורה שגרסת המערערים גוברת (ויובהר, כי אכן הנטל מוטל על המערערים להוכיח גרסתם, אולם כאשר המשיב אינו מעמיד גרסה עצמאית מטעמו, מטבע הדברים מדובר בנטל קל יותר, והשוו ע"מ (מחוזי ת"א) 20822-06-20 ב.ג. הנדסה ובניה בע"מ נ' מנהל מע"מ-ת"א 2, פס' 36 (26.1.2022); ערעור על פסק הדין נדחה בגדרי ע"א 1943/22 מאיר בריזדה ובניו חברה לבנין בע"מ נ' מנהל מע"מ (10.4.2024)).

בהקשר זה אציין, כי המערערים נדרשו לספק אסמכתאות על הנחות שניתנו מגורמים שונים מחו"ל, שנים לאחר מתן ההנחות עצמן. הגם שאין בכך לאיין את האפשרות לספק את האסמכתאות הנדרשות, יש בכך להסביר מדוע לא הובאו אסמכתאות מספקות ביחס לכלל ההנחות.

33. ויובהר, כי יש להבחין בין שתי שאלות שונות: הראשונה היא מהו המקור להפרש ההון (סגירת כרטיסי הספקים מול כרטיסי הבעלים); והשנייה היא מדוע נסגרו כרטיסי הספקים.

שעה שהוכח כי מקור הפרשי ההון הוא בסגירת כרטיסי הספקים, יש לברר כאמור מדוע נסגרו אותם כרטיסים. כפי שהודה נציג המשיב בדיון, ההסבר החלופי היחיד ליתרות הזכות שנוצרו בכרטיס המערער, כנגד סגירת כרטיסי הספקים, הוא כי המערער שילם מיליוני ש"ח מכיסו עבור הבדים לספקים - מהלך עניינים שיש לו היתכנות מועטה, כאשר המשיב לא הביא בדל ראיה שמלמד על כך (עמ' 78, ש' 1 - עמ' 83, ש' 8 לפרוטוקול). נראה כי גם המשיב אינו סובר כך (עמ' 78, ש' 19-21 לפרוטוקול), ומנגד, הוא לא הציג כל תיאוריה חלופית הגיונית אחרת.

יתרה מזו, גם נציג המשיב הודה בחקירתו, שוב בהגינותו, כי "בטוח שניתנו הנחות כלשהן. בעסק בסדר גודל כזה, לא יכול להיות שלא היו הנחות..." (עמ' 83, ש' 17-19 לפרוטוקול).

על כן, אני סבורה כי במאזן ההסתברויות, גרסתם של המערערים למהלך העניינים הכולל גוברת על גרסת המשיב, שלא מספקת תשובה לשאלה מדוע נסגרו כרטיסי הספקים אל מול כרטיס הבעלים, כך שהמערערים הרימו את הנטל המוטל עליהם.

34. אלא שבכך לא די. המשיב טען לאורך ההליך, כי גם אם אכן ניתנו הנחות, הרי שהדבר מביא להקטנת עלות המכר, שבתורה מביאה להגדלת הרווח הגולמי, וממילא על המערערים לשלם מס בהתאם. לשם ההמחשה, נניח כי נרכשו שני בדים ב-100 כל אחד, וניתנה הנחה של 50 בגין אחד מהם. אותם בדים נמכרו לאחר מכן ב-400 (ביחד). במקרה שבו הייתה "שגגה חשבונאית" וההנחה יוחסה בטעות לכרטיס הבעלים, כפי הנטען בענייננו, הרי שהרווח הוא 200 ונוצר הפרש הון בכרטיס הבעלים של 50. לעומת זאת, אם ההנחה תיוחס לעלות המכר, כפי הראוי, הרי שהבדים נרכשו למעשה ב-150 כך שהרווח הוא 250, והתוצאה מבחינה מיסויית היא דומה - יש לשלם מס הן על ה-50 (הנחה) והן על ה-200 (רווח ממחיר מקורי).

35. המערערים טוענים מנגד, כי אותם בדים שבגינם ניתנה ההנחה, מעולם לא נמכרו, כך שאין שינוי בעלות המכר וברווח הגולמי, אלא רק בשווי המלאי שבמחסנים. לדידם, הבדים שבגינם ניתנה ההנחה עומדים כאבן שאין לה הופכין והבדים שנמכרו, נרכשו במחיר מלא. משכך, הרווח הגולמי נותר כשהיה ויש להפחית אך את שווי המלאי. לצורך ההמחשה, ובהתאמה מסוימת לדוגמה הקודמת, נניח כי נרכשו שני סוגי בדים ב-100 כל אחד. לאחד מסוגי הבדים ניתנה הנחה של 50, ואילו רק הבד השני נמכר ב-400. במצב שבו הייתה "שגגה חשבונאית" וההנחה יוחסה בטעות לכרטיס הבעלים, הרי שהיה רווח של 300 ביחס לבד השני (400 פחות 100 עלות הבד השני שנמכר), יש מלאי של 100 (עלות הבד הפגום שלא נמכר) והפרש הון של 50. ואילו אחרי ייחוס ההנחה לעלות הבדים, הרי שעדיין יש רווח של 300 (ההנחה לא ניתנה בגין הבד שנמכר), ואילו שווי המלאי הוא 50 (עלות או שווי הבד הפגום ששוכב במחסן). לפיכך, יש לתקן את שווי המלאי, ולא את עלות המכר והרווח הגולמי.

36. במחלוקת זו, לא מצאתי לקבל במלואה את עמדת מי מהצדדים.

37. מצד אחד, טענת המערערים כי אף לא בד אחד שבגיננו ניתנה ההנחה נמכר, אינה סבירה והמערערים כשלו להוכיחה. קשה בעיניי שהמערערים ישלמו באופן קבוע ומשך שנים, גם אם מחיר מופחת, עבור בדים שאינם נמכרים כלל. זו "זריקת כסף לפח" שנוגדת כל היגיון עסקי. אף אם המערערים רצו לשמור על קשרים טובים עם ספקים והיו מוכנים לספוג חלק מן העלויות, הגיוני כי הדבר ייעשה פעמים מספר, ולא על בסיס קבוע כחלק מהתנהלות שוטפת. ויודגש כי ההנחות הן בגובה מיליוני ש"ח. אף אם הן מהוות הפחתה של עשרות אחוזים מעלות הבדים, עדיין יוצא שהמערערים שילמו לשווא מיליוני ש"ח. לדוגמה, הנחות בסך של כשמונה מיליון ש"ח שמהוות 80% מעלות הבדים, מלמדות כי שולמו 2 מיליון ש"ח עבור בדים ללא תוחלת. ויוער, כי מדברי עדי המערערים נראה כי ההנחות אינן מגיעות ל-80% מעלות הבד, אלא הרבה פחות (עמ' 26, 29; עמ' 20-21; עמ' 49, ש' 23-25 לפרוטוקול).

כמו כן, וזה העיקר, המערערים לא הציגו ולו אסמכתא אחת לטענתם זו. לא הוצגה רשימה של הבדים שבגינם ניתנו הנחות, לא הוצגה התאמה למכירתם או אי-מכירתם,

ואין לבית המשפט יכולת לבצע מעקב מסודר אחר העניין (עמ' 13, ש' 14 - עמ' 14, ש' 10; עמ' 31, ש' 30-31; עמ' 53, ש' 4-16; עמ' 91, ש' 16 לפרוטוקול). כל שהמערערים הציגו אלו ראיות להימצאותם של בדים פגומים במחסנים. אולם, גם אם יש בדים פגומים במחסנים, לא ברור אם אלו כל הבדים שנרכשו בהנחה, חלקם, או אף אחד מהם (עמ' 54, ש' 4-8 לפרוטוקול). בהקשר זה יצוין כי המערער טוען שהוא ערך ספירת מלאי וקיים רישום מסודר של הדברים (עמ' 53, ש' 17-22 לפרוטוקול). אם כך, הרי שלא הייתה כל מניעה להוכיח שבד שניתנה בגינו הנחה, לא נמכר. טענת המערערים מסתמכת בסופו של דבר על אמירות כלליות וכוללניות של העדים כי הבדים לא נמכרו, כאשר מרבית העדים, כלל לא יודעים לספר על כך ממקור ראשון (עמ' 19, ש' 26-30; עמ' 32, ש' 25-31; עמ' 41, ש' 9-20 לפרוטוקול).

על זאת יש להוסיף כי לכאורה גם לבדים הפגומים שבמחסנים יש ערך כלשהו והם יכולים להימכר, שכן את הבדים הפגומים שיכולים לגרום נזק לשאר הסחורה, המערער זורק (עמ' 49, ש' 25-29; עמ' 53, ש' 28-32; עמ' 54, ש' 20-28 לפרוטוקול). לא ברורה גם הסיבה לאחסון הבדים הפגומים סתם כך, אם ברור שאין להם כל תוחלת.

יתרה מזו, המערערים אף מודים שחלק מהסחורה שבגינה ניתנה ההנחה, נמכרת (עמ' 14, ש' 15-18; עמ' 21, ש' 12-15; עמ' 22, ש' 6; עמ' 55, ש' 7-12 לפרוטוקול). כאשר נמכר בד שנרכש בהנחה, שלא באה לידי ביטוי בעלות המכר קודם למכירה, בהכרח הרווח הגולמי עולה. תיקון בדיעבד של עלות הבד לאחר שהוא כבר נמכר, תגרוור גם עלייה ברווח הגולמי.

38. מן הצד השני, המשיב טוען שכל ההנחות מתגלמות בעליית הרווח, כלומר, משמעות טענתו היא כי כל הבדים שבגינם ניתנו ההנחות - נמכרו. אין בידי לקבל גם טענה זאת במלואה. מעבר לקושי המובנה במכירה של סחורה פגומה, ונציג המשיב אישר זאת (עמ' 93, ש' 11-7 לפרוטוקול), ייחוס מלוא ההנחות לעלות המכר משמעה רווח גולמי גבוה ביותר של 62%, שחורג באופן ניכר מהתדריך של רשות המיסים. כאשר נשאל על כך נציג המשיב, לא היה בידו הסבר מספק (עמ' 91, ש' 11 - עמ' 92, ש' 33 לפרוטוקול).

39. אם כן ולאור האמור, השאלה היא כמותית - איזה שיעור מתוך ההנחות יש לייחס לעלות המכר. אין בידי נתונים על מנת להכריע באופן מדויק בשאלה, שכן כאמור כל צד מציג את עמדת הקיצון, "הכול או כלום". משכך אקבע את שיעור ההנחות שיש ליחס לעלות המכר לפי אומדן שישקף מכירה של חלק מן הבדים שבגינם ניתנו הנחות, אך שאינה מביאה לרווח גולמי בלתי סביר.

40. בהערכה לפיה בשנות המס שבערעור נמכרה מחצית מהבדים שבגינם ניתנו הנחות, מבלי שהדבר בא לידי ביטוי בעלות המכר, תופחת עלות המכר בגובה 50% מהיתרות שנוקפו לכרטיסי המערערים בגין ההנחות (3,980,655 ש"ח). על פי הנתונים שמצוינים בסעיף 89 לסיכומי המערערים, הפחתת עלות המכר כאמור לבדי הרצל, רוקמת התחרה וחברת ונוס 18, תוביל לרווח גולמי בשיעור ממוצע של כ-47%.

41. אומנם, לטענת המערערים גם רווח גולמי בשיעור הנ"ל חורג מהרף העליון שנקבע בתדריך ליבואני בדים (40%), אך המערערים עצמם טוענים כי מדובר בעסק בעל רמת סיכון גבוהה עם תנודתיות גבוהה, כך שלא מן הנמנע שבשנים מסוימות יתקבלו אחוזי רווח גולמי גבוהים או נמוכים מהתדריך (סעיפים 48, 50 ו-54 לסיכומי המערערים).

יתרה מזו, המערערים כלל לא טענו מה שיעור הרווח הגולמי הנכון לעסקיהם על פי התדריך. התדריך מתייחס באופן שונה לעסקים קמעונאיים ולעסקים סיטונאיים, ולא נקבע בו שיעור רווח גולמי לעסקים המשלבים בין קמעונאות לסיטונאות, כגון עסקיהם של המערערים (עמ' 88, ש' 10-1 לפרוטוקול; נספח 9 לתצהיר המשיב). בהיתן שעל פי התדריך אחוז הרווח הממוצע לסיטונאות הוא 30%-40%, ואילו לקמעונאות הוא גבוה יותר - עד 50%, אזי 47% לעסק המשלב בין קמעונאות לסיטונאות הוא שיעור רווח גולמי סביר. זאת בייחוד כאשר על פי האמור בעמ' 6 לתדריך, בחנויות קמעונאיות, בהן חלק מהסחורה הנמכרת הוא מיבוא עצמי, כפי הנעשה בעסקי המערערים, "אחוז הרווח ישאף לגבול העליון בטווח אחוזי הרווח המתאים לסיווג החנות".

42. בכל הנוגע לשומה שיצאה לרוקמת התחרה לשנת 2018, מצאתי לקבל את הערעור במלואו. השומה נתמכה אך בחוות דעתה של המומחית מטעם המשיב, הגב' מזרחי, כאשר חוות הדעת מסתמכת על שני אדנים: אחוז הרווח הגולמי על פי התדריך, ותיקוף של הנ"ל על פי מדגם חשבונות של העסק. אלא, שבמהלך הדיון הסתבר כי החשבונות שעליהן הסתמכה הגב' מזרחי יצאו בשנת 2016, ואין בהן לתמוך ברווח הגולמי שנקבע בשומה (עמ' 66, ש' 13 - עמ' 68, ש' 33 לפרוטוקול).

43. יוצא כי השומה כולה מתבססת אך על סטייה משיעור הרווח הגולמי הקבוע בתדריך. דא עקא, שאין בסטייה מהתדריך לבדה בשנה מסוימת כדי להצדיק את הגדלת אחוזי הרווח הגולמי בשומה (וראו למשל ע"מ (מחוזי ת"א) 50921-01-15 קצב נ' פקיד שומה גוש דן, פס' 87, 95 ו-103 והאסמכתאות שם (10.4.2018); ערער על פסק הדין נדחה בגדרי ע"א 4131/18 קצב נ' פקיד שומה גוש דן (19.6.2019)). כאמור לעיל, ייתכן כי בשנים מסוימות יהיה רווח גולמי גבוה או נמוך מהקבוע בתדריך. התדריך מהווה אינדיקציה חשובה, אך לא על פיו בלבד יקום ויפול דבר, ויש לבדוק את הסטייה בדיקה פרטנית (עמ' 69, ש' 24 לפרוטוקול).

44. גם מחקירת הגב' מזרחי עולה, כי היא פנתה לתדריך על מנת לאשר את אחוזי הרווח שעלו מהחשבונות (השגויות) שצרף המשיב (עמ' 64, ש' 28-30 לפרוטוקול). כלומר, קודם צורפו החשבונות, ולאחר מכן ניתן תוקף למסקנה העולה מהן באמצעות התדריך. אלא, שכאשר החשבונות שמהוות בסיס למגדל שגויות, כבענייננו, המגדל קורס מאליה. על מנת לתקף את השומה, על המשיב היה לתמוך את עמדתו בנתונים קונקרטיים מתוך העסק נכון לשנת 2018. המשיב לא עשה זאת, וקביעתו לא יכולה לעמוד.

45. על זאת יש להוסיף, כי גם סיווג המומחית את עסקי המערערים אינו משקף באופן מדויק את פועלם. הגב' מזרחי לא לקחה בחשבון במסגרת סיווג העסקים כי הם פועלים גם כיבואני בדים סיטונאיים, דבר המשפיע על שיעור הרווח הגולמי לפי התדריך (עמ' 64, ש' 31 - עמ' 65, ש' 23 לפרוטוקול).

46. מדובר בהתנהלות לא ראויה ולא תקינה של המשיב, שמוציא שומה כלאחר יד על בסיס חוות דעת לא מבוססת. זה לא הסטנדרט המצופה מרשות מנהלית שנהנית מחזקת התקינות.

47. מצאתי גם לבטל את שיעורי המס המוגדלים שחויבו בהם המערערים. השתכנעתי כי מקורם של הפרשי ההון בשגגה, ואילו המשיב בעקשנותו סירב לקבל את הסברי המערערים, ולו רק את ההסבר ביחס לסגירת כרטסות הספקים, והוא אף דחה כל פתח לפשרה.

48. סיכומם של דברים, הערעור מתקבל בחלקו ונדחה בחלקו.

לעניין ההוצאות, מחד גיסא, מבחינה כספית מרבית השומה הראשית התבטלה והתנהלות המשיב בהליך לא הייתה חפה מפגמים, בדגש על השומה לרוקמת התחרה לשנת 2018; מאידך גיסא, חלק ניכר מן השומה התבטל הודות לחישובו של המשיב את הפרשי ההון לשנים הפתוחות, ומשכך, אין צו להוצאות.

ניתן היום, ח' סיוון תשפ"ה, 4 יוני 2025, בהעדר הצדדים.

(-) שופטת