



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 ספטמבר 2020

ע"מ 27956-04-18 מ.י.ר ויז'ניץ בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן  
ע"מ 34503-10-18 מ.י.ר ויז'ניץ בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

1

לפני כב' השופטת ירדנה סרוסי

מעוררת מ.י.ר ויז'ניץ בע"מ  
ע"י ב"כ עו"ד שמעון כהן ושירה פרלא

נגד

משיב פקיד שומה גוש דן  
ע"י ב"כ עו"ד הגר אסף  
פרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

2

3

### פסק דין

4

5

#### פתח דבר

המעוררת היא הבעלים של אחת המאפיות הידועות בארץ, מאפיית ויז'ניץ, הממוקמת בעיר בני ברק ונודעת בציבור בזכות הטעם המיוחד של מוצרי המאפה שלה ובמיוחד בטעמן של החלות הנאפות לקראת שבת (להלן – **המאפייה**).

ספריה של המעוררת נפסלו על ידי המשיב לשנים 2016-2018 לאור טענות על אי רישום תקבול כדין וללא סיבה מספקת, וזאת בהתאם להוראת סעיף 145ב(א)(1) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן – **הפקודה**).

המעוררת ביקשה לערער על החלטת המשיב לפסול את ספריה ומכאן הערעורים שבכותרת.

ערעור מס' 27956-04-18 עניינו בפסילת ספרי המעוררת לשנת 2017 בגין אי רישום שני תקבולים, האחד בתאריך 21.11.2017 והשני, בתאריך 23.11.2017 (להלן – **הערעור הראשון**).

בערעור הראשון הוגשו 4 תצהירי עדות ראשית מטעם המעוררת של העדים הבאים: מר יחזקאל כהן, הבעלים והמנהל של המעוררת; רו"ח אבנר בן שלום, רואה החשבון של המעוררת; מר רפאל מחלב, עובד המעוררת ומר הלל איצקוביץ, עובד המעוררת. מטעם המשיב הוגשו 3 תצהירי עדות ראשית: יעקב עמר, מבקר במחלקת ניהול ספרים בפקיד שומה תל אביב 5; מר יצחק נורי, מבקר במחלקת ניהול ספרים בפקיד שומה ירושלים 2 ומר רובי בוטבול, סגן פקיד שומה בפקיד שומה גוש דן.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 ספטמבר 2020

ע"מ 27956-04-18 מ.י.ר ויז'ניץ בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן  
ע"מ 34503-10-18 מ.י.ר ויז'ניץ בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ערעור מס' 34503-10-18 עניינו בפסילת ספרי המערערת לשנת 2018 בגין אי רישום תקבול  
בתאריך 15.5.2018 וכן בפסילת ספרי המערערת לשנת 2016 לאור החזקה המשפטית  
הקבועה בסעיף 145ב(א)(2)(א) לפקודה, עליה יורחב בהמשך (להלן – **הערעור השני**).  
בערעור זה הוגשו 2 תצהירי עדות ראשית מטעם המערערת: של מר יחזקאל כהן, הבעלים  
והמנהל של המערערת ושל מר רפאל אלעזר גולדשמיד, עובד המערערת.  
מטעם המשיב הוגשו 2 תצהירי עדות ראשית: של מר דרוד ותארי, ממונה מחלקת ניהול  
ספרים בפקיד שומה גוש דן ושל מר רובי בוטבול, סגן פקיד שומה גוש דן.  
יצוין כבר כעת כי המערערת אינה חולקת על כך שאכן שני תקבולים לא נרשמו בספריה  
והכוונה היא לתקבול בסך של 85 ש"ח שלא נרשם בתאריך 23.11.2017 ולתקבול בסך של  
115 ש"ח שלא נרשם בתאריך 15.5.2018. ברם, המערערת טוענת כי ניתן להצדיק את אי  
רישום התקבולים הללו בקיומה של "סיבה מספקת", כדרישת סעיף 145ב(א)(1) לפקודה  
ולכן אין באי רישומם כדי להביא לפסילת ספריה. בכל הנוגע לטענת המשיב על אי רישום  
תקבול נוסף בסך של 24 ש"ח, טוענת המערערת כי התקבול נרשם בספריה "כדין", קרי,  
בסמוך לאחר קבלתו.  
המשיב טוען כי בשלושה מועדים שונים, נמנעה המערערת מרישום כדין של תקבולים  
שנתקבלו מלקוחותיה. לטענתו, מביקורות שונות שנערכו במאפייה עלה כי המערערת  
נמנעת באופן שיטתי מרישום תקבולים כדין ואינה נוקטת סדרי עבודה, בהתאמה לאופי  
העסק ותנאי המכירה, המבטיחים את רישום התקבולים כדין. לאור זאת, המשיב טוען כי  
פסילת ספרי המערערת נעשתה כדין וכי לא היה מקום להמיר את הפסילה בסנקציה של  
מתן אזהרה, הידועה כפחות מחמירה.  
המערערת מיקדה את טענותיה בשני מישורים: האחד, "המישור המהותי" במסגרתו היא  
מבקשת לתקוף עניינית את החלטות המשיב לפסול את ספריה; השני, "המישור  
ההתנהלותי" במסגרתו היא טוענת לפגמים שנפלו בהחלטות הפסילה באופן שמביא  
לבטלותן.  
אפנה אפוא לבחינת טענות המערערת כסדרן.  
(הערה: ההפניות למספרי העמודים והשורות בפרוטוקול דיוני ההוכחות יהיה לפי סידורם  
במערכת נט המשפט).

### קניית הביקורת מתאריך 21.11.2017

#### רקע עובדתי וטענות הצדדים

1. בתאריך 21.11.2017 נערכה ביקורת במאפייה מטעם נציג המשיב, מר יעקב עמר.  
קניית ביקורת זו תועדה בדו"ח תצפית וקניית ביקורת סמויה שצורף כנספח 1  
לתצהירו של עמר.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 ספטמבר 2020

ע"מ 27956-04-18 מ.י.ר ויז'ניץ בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן  
ע"מ 34503-10-18 מ.י.ר ויז'ניץ בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

2. לפי הדו"ח, בשעה 18.21 נערכה קניית ביקורת על ידי עמר במסגרתה רכש 12 לחמניות בתמורה לתשלום במזומן של 24 ש"ח. עמר שילם לעובד המערערת אשר מכר לו את הלחמניות בשטר כסף של 100 ש"ח וקיבל עודף בסכום של 76 ש"ח, בשטר כסף של 50 ש"ח ובעוד שטר כסף של 20 ש"ח שלפי הדו"ח העובד הוציא מארנקו. יתרת סכום העודף, 6 ש"ח במטבעות, הייתה מונחת על דלפק המכירה.
3. בתצהיר עדות ראשית מטעמו, ציין עמר כי לא קיבל קבלה בגין התשלום (סעיף 6 לתצהירו) וכי ספר חשבוניות/קבלות ידני ("שישיות") היה מונח על הדלפק בתוך עמדת המכירה אולם עובד המערערת לא רשם בו את התקבול בסך של 24 ש"ח (סעיף 7 לתצהירו). עמר ציין בתצהירו כי למרות שהמתין "זמן מספיק", התקבול לא נרשם בפנקס (סעיף 8 לתצהירו).
4. מדו"ח קניית הביקורת שנערך על ידי עמר עולה כי התשלום עבור הלחמניות שולם לאדם "חרדי עם זקן לבן אפור בגיל כ-60".
5. כעבור יומיים, בתאריך 23.11.2017 בשעה 10.00 בבוקר, נערכה ביקורת ניהול ספרים במאפייה על ידי עובדי מחלקת ניהול ספרים בפקיד שומה ירושלים 2. מר יצחק נורי, מבקר במחלקת ניהול ספרים שביצע את הביקורת במאפייה, ציין בתצהיר עדות ראשית מטעמו כי "סכום הקניה הסמויה מתאריך 21.11.2017 בסך של 24 ש"ח לא נרשמה בספרי החשבונות של המערערת" (סעיף 6 לתצהירו).
- העובד שעבד במאפייה בתאריך הביקורת היה מר רפאל מחלב. מחלב לא נענה לבקשת נורי לרשום קבלה עבור הסכום של 24 ש"ח, בטענה כי סכום זה לא התקבל במשמרת שלו וכי הוא עובד במאפייה בימי חמישי בלבד.
6. בתאריך 5.12.2017 שלח המשיב למערערת הודעה על "ליקויים בניהול פנקסי חשבונות" ובה הודיע על כוונתו לפסול את פנקסיה בשל אי רישום תקבולים וזאת לאחר שתינתן לה הזכות להשמיע את טענותיה בעניין (נספח 4 לתצהירו של סגן פקיד השומה, מר רובי בוטבול, מתאריך 18.12.2018 שהוגש בערעור הראשון).
- יצוין כי הודעה זו התייחסה גם לאי רישום תקבול בסך של 430 ש"ח, שלטענת המשיב התקבל אצל המערערת בתאריך 23.11.2017 אך לא נרשם בפנקסיה, על כך יורחב בהמשך.
7. בתאריך 12.12.2017 הגישה המערערת, באמצעות מנהלה מר יחזקאל כהן, מכתב השגה על הכוונה לפסול את ספריה.
- במכתב זה לא הובאה כל התייחסות של המערערת לטענת המשיב על אי רישום תקבול בסך של 24 ש"ח בתאריך 21.11.2017 (נספח 5 לתצהיר רובי בערעור הראשון).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 ספטמבר 2020

ע"מ 18-04-27956 מ.י.ר ויז'ניץ בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן  
ע"מ 18-10-34503 מ.י.ר ויז'ניץ בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

8. בתאריך 16.1.2018 שלחה המערערת, באמצעות רו"ח חיים בן שלום (אחיו של רו"ח אבנר בן שלום), מכתב השגה נוסף על הכוונה לפסול את ספריה ובו חזרה על תוכן מכתב ההשגה שכתב מר כהן בתאריך 12.12.2017. גם כאן לא הובאה כל התייחסות של המערערת לטענת המשיב על אי רישום התקבול בסך של 24 ש"ח (נספח 6 לתצהיר רובי בערעור הראשון).
9. בתאריך 7.2.2018 נערך למערערת שימוע בפני רובי, סגן פקיד השומה, ודרור ותארי מנהל מחלקת ספרים ובנוכחות רו"ח אבנר בן שלום מייצג המערערת (העתק פרוטוקול השימוע צורף כנספח 7 לתצהיר רובי בערעור הראשון).
- במהלך שימוע זה טענה המערערת לראשונה, באמצעות מייצגה, כי הקניה הסמויה מתאריך 21.11.2017 בסך של 24 ש"ח נרשמה בפנקס החשבוניות הידני בחשבונית מס/קבלה מס' 2824/05. יצוין כי באותה חשבונית נרשמו תקבולים נוספים ולטענת המייצג בשימוע סכומם הכולל הגיע לסך של 300 ש"ח.
- עובד המערערת, הלל איצקוביץ, שלטענת המערערת רשם את התקבול בסך של 24 ש"ח בחשבונית 2824/05 ציין בתצהירו כי "החשבונית 2824/05 והתקבולים שבה מיום 21/1/17 כולה בכתב ידי, נרשמה במועד המכירה ובכללה התקבול ע"ס 24 ש"ח והינה אותנטית לאותו מועד" (סעיף 6 לתצהירו).

### דיון והכרעה

10. לאחר ששקלתי את כלל טענות הצדדים, הגעתי לכלל מסקנה כי המערערת לא הצליחה לשכנע כי התקבול בסך של 24 ש"ח, שהתקבל אצלה בתאריך 21.11.2017 במסגרת הקניה הסמויה של נציג המשיב, אכן נרשם בספריה.
- זאת ועוד, אף אם הייתי מניחה לרגע כי התקבול בסך של 24 ש"ח הרשום בחשבונית 2824/05 משקף את קניית הביקורת הסמויה, ואינני סבורה שכך, הרי שהמערערת לא הוכיחה כי תקבול זה נרשם "כדין", קרי, בסמוך למועד קבלתו. ובכל מקרה, כפי שיורחב בהמשך, לא שוכנעתי כי הייתה "סיבה מספקת" לאי רישומו כדין של התקבול.
- התוצאה היא, שהמערערת לא רשמה כדין תקבול בספריה, שהייתה לה חובה לרושמו. אנמק להלן את מסקנתי זאת.

### לא הוכח כי תקבול בסך של 24 ש"ח בגין קניית הביקורת הסמויה נרשם

#### בספרי המערערת

11. גרסת המערערת, לפיה התקבול בסך של 24 ש"ח נכלל בתוך החשבונית המרוכזת 2824/05, הכוללת 5 סכומים המסתכמים לסך כולל של 330 ש"ח, אינה עולה בקנה אחד עם אופן רישום שאר תקבולי המערערת עד לתאריך הביקורת ביום



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 ספטמבר 2020

ע"מ 27956-04-18 מ.י.ר ויז'ניץ בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן  
ע"מ 34503-10-18 מ.י.ר ויז'ניץ בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

23.11.2017.

עיון בפנקס החשבוניות הידני מלמד, כי בכל החשבוניות שהוציאה המערערת נרשם רק סכום אחד ובאופן מפתיע בחשבונית המרוכזת הנ"ל מופיע פירוט של כמה תקבולים מכמה לקוחות שונים וביניהם לכאורה הסכום של 24 ש"ח. 12. פסיקת בתי המשפט מצאה להתריע על השלכותיה של התנהלות לקויה של רישום כמה תקבולים בחשבונית אחת:

**"פעמים רבות כאשר המבקרים מגלים סכום של תקבול שלא נרשם הנישום מצביע על סכום פלוני, שונה וגדול מאותו תקבול, ואשר רשום, ולטענתו אותו סכום גדול יותר מורכב משני תקבולים שנרשמו ביחד: התקבול שנתגלה ולא נמצא רשום ועוד תקבול וקשה לסתור טענה כזו" (ע"א 636/86 אמנון חיים שווילי נ' פקיד שומה רחובות פס' 4 (31.12.1986) (להלן – עניין שווילי)).**

13. גרסת המערערת כי סך של 24 ש"ח נרשם בתוך חשבונית/קבלה מס' 2824/5 היא גרסה כבושה שמשקלה נמוך.

אזכיר כי גרסה זו הוצגה לראשונה על ידי רו"ח אבנר בן שלום בשלב השימוע בתאריך 7.2.2018, כחודשיים וחצי לאחר אירוע הקניה הסמויה, מבלי שזכרה של גרסה זו בא בשתי הזדמנויות קודמות בהן פנו נציגי המערערת למשיב על אודות הודעתו על אי רישום התקבול (בתאריכים 12.12.2017 ו-16.1.2018; יושם אל לב כי הפנייה מתאריך 16.1.2018 הייתה מטעמו של אחיו של המייצג רו"ח אבנר בן חיים, כאשר האחרון הוא זה שהעלה טענה זו לראשונה בפני המשיב בשלב השימוע).

14. עניין נוסף שעשוי לערער את אמינות גרסת המערערת הוא העובדה שרו"ח בן שלום טען בהליך השימוע, כי התקבול של 24 ש"ח רשום בחשבונית מרוכזת המסתכמת לסך של 300 ש"ח (נספח 7 לתצהיר רובי בערעור הראשון), כאשר בפועל חשבונית זו מסתכמת לסך של 330 ש"ח (מע/1). ראו בהקשר זה את עדותו של מר הלל איצקוביץ, שלטענתו הוא זה שרשם את הסכום בחשבונית, ולפיה הסכום המצטבר על פי החשבונית מגיע ל-330 ש"ח ולא ל-300 ש"ח (פרוטוקול עמ' 15 ש' 6-14).

יצוין כי מנהל המערערת חזר על גרסת "החשבונית המרוכזת" בפנייתו למשיב מתאריך 19.3.2018 (סעיף 5, נספח 10 לתצהיר רובי בערעור הראשון).

15. זאת ועוד, חשבונית/קבלה מס' 2824/5 כוללת בתוכה 5 תקבולים לפי הסדר הבא: 20, 24, 60, 26, 200. סיכומם של סכומים אלו מגיע לסך של 330 ש"ח.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 ספטמבר 2020

ע"מ 27956-04-18 מ.י.ר ויז'ניץ בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן  
ע"מ 34503-10-18 מ.י.ר ויז'ניץ בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 מעיון בפנקס החשבוניות (נספח 3 לתצהיר רובי בערעור הראשון) עולה כי בשאר  
2 החשבוניות שבפנקס מופיע סכום אחד בלבד. רק לדוגמא, במועד הקניה הסמויה  
3 נרשמו 2 חשבוניות נוספות ובהן פירוט של סכום אחד בלבד בכל אחת מהן (150  
4 ש"ח ו- 6 ש"ח).
- 5 על רקע זה יש לתמוה מדוע דווקא בחשבונית 2824/05 מופיע פירוט של 5 תקבולים  
6 שונים שהתקבלו לכאורה מלקוחות שונים, וביניהם הסכום של 24 ש"ח המשקף  
7 לכאורה את קניית הביקורת הסמויה.
- 8 אופן רישום תמוה זה מטיל על המערערת נטל מוגבר להוכיח את טענתה כי  
9 הרישום בקבלה הוא אותנטי ונעשה בזמן אמת, ולא בדיעבד לאחר שנודע לה על  
10 כוונת המשיב לפסול את ספריה.
- 11 חוששני כי המערערת לא עמדה בנטל זה.
- 12 16. בהקשר זה יש לתמוה גם על כך שרק בשלב דיון ההוכחות (ולא בשלב השימוע,  
13 למשל) הוצג על ידי מנהל המערערת העותק הוורוד והקריא של החשבונית (מע/1)  
14 באופן שניתן היה להבחין בבירור בסכומים המפורטים בה (עותק קריא של פנקסי  
15 החשבוניות לא צורף לתצהירים שהוגשו מטעם המערערת וראו גם פרוטוקול עמ'  
16 91 ש' 14-22).
- 17 עיון בעותק הוורוד הקריא של החשבוניות מתאריך הביקורת, שהוגש במהלך דיון  
18 ההוכחות, מראה בבירור כי מתחת למספר "21" המופיע בתאריך "21/11/17"  
19 שבחשבונית 2824/05 היה רשום קודם לכן המספר "20", כך שככל הנראה  
20 התאריך 20.11.2017 של החשבונית שונה בדיעבד לתאריך מועד הביקורת,  
21 21.11.2017.
- 22 17. מקובלת עלי טענתו של נורי בתצהירו (סעיף 12) כי אין זה סביר שנעלמה מעיניו  
23 חשבונית מספר 2824/05 במועד הביקורת, וזאת בהתחשב בכך שבפנקס  
24 החשבוניות היו רק עוד 2 חשבוניות מתאריך 21.11.2017 (2824/03 ו-2824/06),  
25 ואין זה סביר שהוא לא היה מבחין בסכום של 24 ש"ח, לו היה כלול בה.
- 26 נורי ציין כי בפנקס החשבוניות מס/קבלה של המערערת נכללו בין חשבונית אחת  
27 לחמש חשבוניות בלבד מידי יום כך שלא היה קושי להתחקות אחר רישומי  
28 התקבולים בספרים.
- 29 18. כן מקובלת עלי טענת נורי בתצהירו (סעיף 13) כי לו הייתה קיימת חשבונית  
30 מרוכזת במועד הביקורת, סביר להניח כי היה דואג להפנות את תשומת ליבו של  
31 עובד המערערת לאיסור החל על פי הוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבוניות),



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 ספטמבר 2020

ע"מ 27956-04-18 מ.י.ר ויז'ניץ בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן  
ע"מ 34503-10-18 מ.י.ר ויז'ניץ בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 התשל"ג-1973 (להלן – **הוראות ניהול ספרים**) על רישום כמה תקבולים בחשבונית
- 2 אחת (סעיפים 5, 9, 12 להוראות ניהול ספרים וראו גם פרוטוקול עמ' 140 ש' 1-6).
- 3 19. עניין נוסף שמעלה את החשש, כי התקבול של 24 ש"ח המופיע בחשבונית 2824/05
- 4 לא היה כלול בה בזמן אמת, הוא העובדה שהחשבוניות בפנקס מתאריך
- 5 21.11.2017 לא נרשמו בסדר הכרונולוגי הנכון.
- 6 להווי ידוע כי רישום חשבוניות שלא לפי סדרן הכרונולוגי הנכון עשוי ליצור כר
- 7 פורה לשחזור חשבוניות בדיעבד ובהתאם לצורך (וראו את עדותו של מר
- 8 איצקוביץ, מי שטוען כי הוא זה שרשם את התקבול בסך של 24 ש"ח בחשבונית
- 9 המרוכזת וכן את התקבול שבחשבונית 2824/03, כאמור בסעיף 3 לתצהירו, כי הוא
- 10 אינו זוכר את סדר רישום החשבוניות, פרוטוקול מעמ' 17 ש' 29 עד עמ' 18 ש' 17).
- 11 כך, למשל, חשבונית מס' 2824/03 על סך של 150 ש"ח נרשמה בתאריך
- 12 21.11.2017, כאשר חשבונית מאוחרת שמספרה 2824/04, אף היא על סך של 150
- 13 ש"ח, נרשמה יום קודם בתאריך 20.11.2017 ואילו החשבונית המרוכזת 2824/05,
- 14 האחרונה בסדר הכרונולוגי, נרשמה לכאורה בתאריך 21.11.2017.
- 15 20. זאת ועוד, אין כל היגיון בטענה כי תקבולים של חמישה לקוחות שונים נרשמו
- 16 בחשבונית מרוכזת אחת, 2824/05, כאשר תקבול בסך של 150 ש"ח, מאותו יום,
- 17 נרשם בחשבונית נפרדת שמספרה 2824/03 (מר איצקוביץ לא ידע לומר אם רשם
- 18 את החשבוניות לפי סדרן הכרונולוגי ואיזו חשבונית נרשמה קודם לכן, פרוטוקול
- 19 עמ' 18 ש' 1-17).
- 20 ברישום התקבול בסך של 150 ש"ח בחשבונית נפרדת (2824/03) יש כדי ללמד כי
- 21 איצקוביץ היה מודע לחובה לרשום כל תקבול בחשבונית נפרדת, עוד טרם הגיעו
- 22 לכאורה חמשת הלקוחות מושא חשבונית מס' 2824/05.
- 23 21. הטענה על רישום חשבונית מרוכזת הכוללת חמישה תקבולים, ובתוכם התקבול
- 24 לכאורה בגין קניית הביקורת הסמויה בסך של 24 ש"ח, וזאת נוסף על שתי
- 25 חשבוניות מאותו תאריך 21.11.2017 (2824/03, 2824/06), קרי, תוצאה של שבעה
- 26 לקוחות ביום אחד, עומדת בסתירה לטענת המערערת, הן בתצהירה והן
- 27 בסיכומיה, כי אין לה יותר מ- 3 עד 4 תקבולים ביום (פרוטוקול עמ' 97 ש' 4-6).
- 28 טענה זו אף עומדת בסתירה לפנקס החשבוניות של המערערת ממנו ניתן ללמוד על
- 29 רישום של 3-5 חשבוניות ביום.
- 30 22. זאת ועוד, אף אם הייתי יוצאת מן ההנחה כי הסכום של 24 ש"ח נרשם מלכתחילה
- 31 בחשבונית המרוכזת 2824/05, לא הוכח בפניי כי סכום זה התקבל במסגרת קניית
- 32 הביקורת הסמויה שביצע מר עמר, להבדיל ממאן שהוא אחר או בגין רכישת





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 ספטמבר 2020

ע"מ 27956-04-18 מ.י.ר ויז'ניץ בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן  
ע"מ 34503-10-18 מ.י.ר ויז'ניץ בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 סחורה אחרת, שהרי על גבי החשבונית לא פורט בגין מה התקבל כל תקבול
- 2 ותקבול.
- 3 23. כפועל יוצא מכל האמור לעיל, לא ניתן לומר כי המערערת עמדה בנטל המוטל
- 4 עליה להוכיח כי תקבול בסך של 24 ש"ח, שהתקבל על ידה בגין קניית הביקורת
- 5 הסמויה מתאריך 21.11.2017, אכן נרשם בחשבונית המרוכזת מס' 2824/05.
- 6 המערערת לא הצליחה להסיר את החשש העולה בנסיבות העניין כי עסקין
- 7 בחשבונית שנערכה בדיעבד.
- 8 **אף אם התקבול בגין קניית הביקורת הסמויה (24 ש"ח) נרשם בספרי**
- 9 **המערערת, אי רישומו "כדין" כמוהו כאי רישום**
- 10 24. למען שלמות הדיון, אף אם הייתי יוצאת מנקודת ההנחה כי התקבול בסך של 24
- 11 ש"ח בגין קניית הביקורת אכן נרשם בספרי המערערת, וכאמור לעיל אינני סבורה
- 12 כך, לא ניתן לומר כי הוא נרשם "על פי הוראות ניהול ספרים" כדרישת סעיף
- 13 145ב(א)(1) לפקודה.
- 14 שכן, אין חולק כי תקבול זה נרשם ביחד עם עוד 4 תקבולים בחשבונית אחת
- 15 מרוכזת, מס' 2824/05, בניגוד להוראות המחייבות רישום של כל תקבול ותקבול
- 16 בנפרד אף אם התקבולים התקבלו בעת ובעונה אחת.
- 17 25. המערערת כלל אינה חולקת על כך שלפי הוראות ניהול ספרים יש לרשום כל
- 18 תקבול ותקבול בחשבונית נפרדת, ולכן רישום מרוכז של כמה תקבולים באותה
- 19 חשבונית אינו "רישום על פי אותן הוראות" כדרישת סעיף 145ב(א)(1) לפקודה
- 20 (סעיף 3 לתצהירו של רו"ח אבנר בן שלום).
- 21 די בכך כדי לקבוע כי התקבול בסך של 24 ש"ח בגין קניית הביקורת, אפילו נרשם,
- 22 לא נרשם בהתאם להוראות ולכן דינו כתקבול שלא נרשם.
- 23 26. לא זו אף זו, רישום של כמה תקבולים באותה חשבונית עומד בניגוד לסעיף 17
- 24 להוראות ניהול ספרים המחייב את רישום התקבול סמוך למועד קבלתו כאשר
- 25 הביטוי "סמוך" פורש בפסיקה באורח מצומצם ביותר, כמעט מיד.
- 26 מר איצקוביץ לא פרט בעדותו מדוע נרשמו תקבולי חמשת הלקוחות באותה
- 27 חשבונית, האם משום שהגיעו בצוותא חדא? ובהנחה שהגיעו בנפרד, בזה אחר זה,
- 28 מתי נרשם כל תקבול ותקבול וכמה זמן חלף מקבלת התקבול ועד לרישומו
- 29 בחשבונית המרוכזת?
- 30 כאשר נשאל במסגרת חקירתו הנגדית מה היה פרק הזמן שחלף מקבלת התקבול
- 31 ועד לרישומו השיב איצקוביץ כך: **"זה יכול להיות בהפרש של 5 דקות ויכול להיות**
- 32 **בהפרש של שעה, לא זוכר"** (פרוטוקול עמ' 21 ש' 8-19).





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 ספטמבר 2020

ע"מ 27956-04-18 מ.י.ר ויז'ניץ בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן  
ע"מ 34503-10-18 מ.י.ר ויז'ניץ בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

27. סעיף 17 להוראות ניהול ספרים קובע כי "תעוד פנים על תקבול, על  
מכירה...ייערך סמוך לביצוע הפעולה...".  
המונח "סמוך לביצוע הפעולה" פורש בפסיקה באופן מצומצם: "פער זמנים קטן  
ביותר בין קבלת התשלום לרישום...זהו פרק זמן של 'כמעט מיד'..." (ע"א  
8607/99 יעקב אגמן נ' פקיד שומה תל אביב יפו פס' 3(ג) פ"ד נז(1) 481 (2002)).  
28. הדרישה לרישום התקבול בנפרד ובסמוך לביצוע הפעולה משרתת את התכלית של  
יצירת מערכת ספרים אמינה המאפשרת לבדוק בכל רגע נתון את מידת המהימנות  
של הספרים. רישום נפרד ומידי עשוי למנוע העלאת טענות מצד הנישום אשר  
לפקיד השומה יהיה קשה לסתור אותן. יפים לכאן דברי בית המשפט בעניין שווילי  
(פס' 4):  
"ההוראות מחייבות גם רישום כל תקבול ותקבול בנפרד אף אם התקבולים  
מתקבלים בעת ובעונה אחת, ותוך כדי דיבור, ועוד כיוצא באלה. אלו הוראות אשר  
יש בהן כדי למנוע טענות מצד הנישום אשר לפקיד השומה קשה לסתור. פעמים  
רבות כאשר המבקרים מגלים סכום של תקבול שלא נרשם הנישום מצביע על  
סכום פלוני, שונה וגדול מאותו תקבול, ואשר רשום, ולטענתו אותו סכום גדול  
יותר מורכב משני תקבולים שנרשמו ביחד: התקבול שנתגלה ולא נמצא רשום  
ועוד תקבול. וקשה לסתור טענה כזו. דברים אלה אמורים באותה מידה ובאותם  
הנימוקים לגבי ההוראות המחייבות לרישום גם תקבול שזכותו של הנישום לאותו  
תקבול אינה שלמה עדיין, כגון: בתשלום על תנאי, מכר על תנאי וכל סוגי  
פקדונות אחרים".  
המערערת לא הוכיחה קיומה של "סיבה מספקת" לאי רישום כדין של תקבול  
קניית הביקורת הסמויה (24 ש"ח)  
29. הקביעה כי המערערת לא רשמה "כדין" את התקבול בסך של 24 ש"ח בגין קניית  
הביקורת אינה מביאה לפסילת ספריה באופן אוטומטי.  
לפי הוראת סעיף 145ב(א)(1) לחוק, ניתנת לנישום ההזדמנות לשכנע את פקיד  
השומה, כי על אף שלא תעד כדין את תקבוליו, קיימת "סיבה מספקת" לאי  
הרישום. אם יעלה בידי הנישום לשכנע כאמור, לא ייחשבו ספריו כבלתי קבילים.  
30. אציין כבר כעת, כי לא השתכנעתי בדבר קיומה של "סיבה מספקת" לאי רישום  
כדין של התקבול בסך של 24 ש"ח. אסביר.  
31. מר איצקוביץ ציין בתצהירו כי היה זה יומו הראשון והאחרון במאפייה (סעיף 7  
לתצהירו), כי קיבל הנחיות ברורות ממנהל המערערת על אופן רישום התקבולים



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 ספטמבר 2020

ע"מ 27956-04-18 מ.י.ר ויז'ניץ בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן  
ע"מ 34503-10-18 מ.י.ר ויז'ניץ בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 (סעיף 2 לתצהירו) וכי הנחיות אלו אף נאכפו בפועל (סעיף 5 לתצהירו). אמירות
- 2 דומות מופיעות בתצהירו של מר כהן מנהל המערערת (סעיף 4).
- 3 32. הפסיקה חזרה והדגישה את חובתו של המעביד לפעול לפיקוח מוגבר על עובדיו
- 4 בתחום רישום ותיקוד התקבולים.
- 5 ב-ע"א 378/85 פקיד שומה תל אביב נ' שוורץ פ"ד מא(2) 819 (1987) קבע בית
- 6 המשפט כי "כשמדובר בהזנחה וברשלנות מצד עובד במילוי הוראות מעבידו, צריך
- 7 בית-המשפט לשאול את עצמו, אם נישום סביר היה מסתפק במתן הוראות ותו
- 8 לא, או שמא היה גם נוקט אמצעים סבירים לוודא, שהוראותיו לעובדיו מתבצעות
- 9 הלכה למעשה".
- 10 בית המשפט הדגיש כי על המעביד לדאוג להנהגת סדרי עבודה בעסקו אשר ימנעו
- 11 את הפרת החוק בעניין רישום התקבולים: "היה עליו להוכיח לפקיד השומה
- 12 ואחר כך בבית המשפט, כי לא הסתפק באמירה לבנו, שיש לרשום את
- 13 התקבולים, אלא כי וידא, שאכן הבן נוהג לקיים את הוראותיו, ושהמקרה הנדון
- 14 היה יוצא דופן, שהוא לא יכול היה לצפותו...".
- 15 33. בענייננו, מעבר לאמירתו של איצקוביץ בתצהירו כי קיבל הנחיות ממנהל
- 16 המערערת בעניין חובת רישום התקבולים (סעיף 2 לתצהירו) ומעבר לאמירתו של
- 17 מר כהן מנהל המערערת כי כך נהג לעשות, לא הוכח בפניי כי זו הייתה מציאות
- 18 הדברים.
- 19 ראשית, לא הוצג טופס "הוראות למוכר" ובו הנחיות מסודרות שעליו חתם
- 20 איצקוביץ בטרם התקבל לעבודה. דווקא העובדה שאיצקוביץ היה עובד חדש
- 21 חייבה את המערערת בחובה מוגברת לוודא כי הוא מכיר את ההנחיות בדבר אופן
- 22 רישום תקבולי העסק, ללוות אותו ביומו הראשון ולעמוד לרשותו לכל שאלה.
- 23 שנית, העובדה שמנהל המערערת ראה את החשבונית המרוכזת בזמן אמת אך
- 24 הסתפק במתן "הערה" לאיצקוביץ על חובת רישום כל תקבול בנפרד (סעיף 5
- 25 לתצהיר איצקוביץ וסעיף 4 לתצהיר כהן), וזאת חלף נקיטת פעולה מידית של
- 26 ביטול החשבונית המרוכזת ורישום חשבוניות נפרדות תחתיה, מלמדת כי
- 27 ההנחיות, אף אם ניתנו, לא נאכפו הלכה למעשה על ידי המערערת.
- 28 גם עובדת קיומם של אירועים נוספים, ואף סמוכים בזמן, שלטענת המשיב גם
- 29 בהם לא נרשמו תקבולים (ראו להלן), כמו גם סדרי עבודה קלוקלים היוצרים כר
- 30 פורה ונוח לאי רישום תקבולים (ראו בהמשך), אינה משרתת את טענת המערערת
- 31 כי הנהיגה סדרי עבודה שימנעו את הפרת החובה לרישום התקבולים.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 ספטמבר 2020

ע"מ 27956-04-18 מ.י.ר ויז'ניץ בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן  
ע"מ 34503-10-18 מ.י.ר ויז'ניץ בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

שלישית, לראשונה בסיכומיה ציינה המערערת כי העובד שקיבל את התשלום של  
24 ש"ח לא היה איצקוביץ, בן ה- 22, כי אם מר משה אייזנטל העונה לתיאור  
המופיע בדו"ח תצפית וקניית ביקורת סמויה שערך עמר ("חרדי עם זקן לבן אפור  
בגיל כ- 60") (ראו סעיף 60 לסיכומי המערערת וסעיף 7 לסיכומי תשובה מטעמה).  
לטענת המערערת, איצקוביץ "רשם" את התקבול אולם אייזנטל "קיבל" אותו. אף  
מבלי להתעכב על החריגה הבוטה מכללי סדרי הדין ומהעובדה שטענה זו של  
המערערת עומדת בסתירה חזיתית לתוכן תצהירי עדות ראשית מטעמה (סעיף 5  
לתצהיר איצקוביץ: "התקבולים אשר התקבלו על ידי", הרי שבהקשר הנדון יש  
בדברים אלו ללמד כי המערערת הייתה רחוקה מלהנהיג בעסקה סדרי עבודה  
ראויים שיש בהם להבטיח רישום כשורה של תקבולים העסקיים.  
34. כפועל יוצא מכל האמור לעיל, לא שוכנעתי כי התקיימה "סיבה מספקת" לאי  
רישום כדן של התקבול.

### קניית הביקורת מתאריך 23.11.2017

#### רקע עובדתי וטענות הצדדים

35. במהלך הביקורת שנערכה בתאריך 23.11.2017, ולאחר שעובדי מחלקת ניהול  
ספרים הזדהו, התבקש מר מחלב, מי שעבד באותו יום בעמדת המכירה במאפייה,  
לדווח על סכום התקבולים שהתקבלו אצלו עד לאותה שעה.  
מחלב הוציא מכיסו השמאלי סכום של 430 ש"ח בשטרי כסף וציין כי כספים אלו  
התקבלו אצלו משעות הבוקר ואישר כי לא הוציא בגינם קבלות (דו"ח ביקורת  
ניהול ספרים, נספח 1 לתצהיר נורי).  
יצוין כי מחלב החל את עבודתו באותו יום בשעה 6.00 בבוקר והמבקרים הגיעו  
למאפייה בשעה 10.00.  
36. כאשר נשאל מחלב לסיבת אי רישום התקבולים השיב כי "לא רשמתי כי לא היה  
לי חשבוניות, נגמר החשבוניות ולא היה לי איך להוציא" (דו"ח ביקורת ניהול  
ספרים, נספח 1 לתצהיר נורי).  
37. בעקבות הביקורת, ולבקשת עובדי מחלקת ניהול ספרים, רשם מחלב  
חשבונית/קבלה בגין סכום של 430 ש"ח מתוך פנקס חשבוניות חדש שהובא  
ממשרד המערערת.  
38. בתאריך 5.12.2017 נשלחה למערערת הודעה על ליקויים בניהול פנקסי החשבוניות  
של העסק בגין אי רישום תקבול בסך של 440 ש"ח ועל כוונת המשיב לפסול את  
ספריה (נספח 4 לתצהיר רובי בערעור הראשון).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 ספטמבר 2020

ע"מ 27956-04-18 מ.י.ר ויז'ניץ בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן  
ע"מ 34503-10-18 מ.י.ר ויז'ניץ בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 39. בתאריך 12.12.2017 הגישה המערערת, באמצעות מנהלה ובעל מניותיה, מר
- 2 יחזקאל כהן, מכתב השגה על הכוונה לפסול את ספריה.
- 3 יצוין כי במכתב זה לא מוכחשת עובדת אי רישום התקבולים בסך של 430 ש"ח
- 4 מתאריך 23.11.2017 אך נטען כי העובד מחלב סטה מהנחיות מפורשות של מעבידו
- 5 לגבי אופן רישום התקבולים וכי **"כל העובדים יודעים ממי לבקש את מפתח**
- 6 **המשרד ושם נמצאים הפנקסים הריקים שבהם יכל לרשום"** (העתק מכתב
- 7 ההשגה צורף כנספח 5 לתצהיר רובי בערעור הראשון).
- 8 40. בתאריך 16.1.2018 שלחה המערערת באמצעות מייצגה, רו"ח חיים בן שלום,
- 9 מכתב השגה נוסף, בגין הכוונה לפסול את ספריה. במכתב זה חזר רו"ח בן שלום
- 10 על תוכן מכתב ההשגה מתאריך 12.12.2017 (העתק מכתב ההשגה הנוסף צורף
- 11 כנספח 6 לתצהיר רובי בערעור הראשון).
- 12 41. בתאריך 7.2.2018 נערך למערערת, באמצעות מייצגה רו"ח אבנר בן שלום, שימוע
- 13 בנוגע לכוונה לפסול את ספריה לשנת 2017 (העתק של פרוטוקול השימוע צורף
- 14 כנספח 7 לתצהיר רובי בערעור הראשון).
- 15 במהלך השימוע, לא חלקה המערערת על הגרסה המקורית לפיה לא נרשמו
- 16 התקבולים בסכום של 430 ש"ח שהיו בכיסו של מחלב. כל שצוין מטעמה הוא כי
- 17 **"דבר זה נעשה שלא על דעת בעל הבית"** וזאת בהמשך לקו הטיעון של המערערת
- 18 במכתבי ההשגה וההשגה הנוספת כי המערערת לא יכלה לצפות שהעובד מחלב לא
- 19 ירשום תקבול רק מהטעם שנגמר לו הפנקס וכי העובדים יודעים ממי לבקש את
- 20 מפתח המשרד, שם נמצאים פנקסי חשבוניות נוספים.
- 21 42. כשלושה וחצי חודשים לאחר תאריך הביקורת, בתאריך 19.3.2018, פנתה
- 22 המערערת באמצעות מנהלה יחזקאל כהן במכתב נוסף למשיב (העתק המכתב
- 23 צורף כנספח 10 לתצהיר רובי בערעור הראשון) ובמכתב זה הציג המנהל כהן
- 24 לראשונה גרסה חדשה לפיה, התקבולים בסכום של 430 ש"ח שהיו בכיסו של
- 25 העובד מחלב במועד ביקורת הספרים בתאריך 23.11.2017 כללו את הסכומים
- 26 הבאים: סכום של 250 ש"ח שהביא העובד מחלב מהבית כיתרת פתיחה לקופה,
- 27 סכום של 35 ש"ח שנרשם על ידו בחשבונית מס' 2825/06 וסכום של 60 ש"ח
- 28 שנרשם אף הוא על ידי העובד מחלב בחשבונית מס' 2825/05 (**"העובד של יום**
- 29 **חמישי.....הוציא חשבונית על סך 60 ש"ח ו-35 ש"ח ואז נגמר לו הפנקס"**, סעיף
- 30 6 למכתב הנ"ל).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 ספטמבר 2020

ע"מ 27956-04-18 מ.י.ר ויז'ניץ בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן  
ע"מ 34503-10-18 מ.י.ר ויז'ניץ בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

לפי גרסה חדשה זו, רק סכום של 85 ש"ח, המהווה את יתרת הסכום מתוך ה- 430  
ש"ח, לא נרשם בספרי המערערת, מחמת טעות של העובד מחלב, כאשר המערערת  
טורחת להדגיש כי נקטה אמצעי זהירות הולמים על מנת להבטיח את הרישום.  
43. מעניין לציין כי בתצהיר עדות ראשית שהוגש מטעמו של העובד מחלב, גרסה  
חדשה זו של המערערת קיבלה תפנית מסוימת, דבר שפוגע במהימנותה. לשיטתו  
של מחלב (סעיף 8 לתצהירו), 250 ש"ח היוו את יתרת הפתיחה של הקופה, 35 ש"ח  
נרשמו על ידו בחשבונית 2825/06 וסך יתרה של 145 ש"ח לא נרשם בגלל שנגמר  
הפנקס הישן.

44. בתאריך 25.2.2018 שלח המשיב למערערת הודעה על פסילת ספריה לשנת 2017  
בשל ממצאי ביקורת ניהול ספרים מתאריך 23.11.2017 על אי רישום התקבולים  
ולאחר שלא שוכנע כי הייתה סיבה מספקת לאי רישום התקבולים (העתק המכתב  
צורף כנספח 9 לתצהיר רובי בערעור הראשון).  
45. בתאריך 15.4.2018 ניתנה תשובת המשיב למכתב המערערת ובו נדחתה גרסתה  
החדשה, לפיה רק סכום של 85 ש"ח מתוך סך של 430 ש"ח לא נרשם בספריה, הן  
מהטעם שגרסה זו לא הועלתה בשלב השימוע והן מהטעם שהיא אינה עולה בקנה  
אחד עם ממצאי הביקורת שנערכה במאפיייה בתאריך 23.11.2017 (העתק של  
מכתב התשובה מטעם המשיב צורף כנספח 11 לתצהיר רובי בערעור הראשון).

### דיון והכרעה

#### אין מחלוקת על אי רישום תקבול בסכום של 85 ש"ח

46. אין מחלוקת בין הצדדים כי סך של 85 ש"ח, תקבול עסקי שהתקבל במאפיייה  
בתאריך 23.11.2017, לא נרשם בפנקס החשבוניות של המערערת (עדות מנהל  
מערערת, פרוטוקול עמ' 105 ש' 12-18).

47. כידוע, סעיף 145ב(א)(1) לפקודה מעניק לפקיד השומה את הסמכות לפסול את  
ספרי הנישום גם בשל אי רישום תקבול אחד בלבד.

הגיונה של הוראה זו נעוץ בעובדה שהביקורת היא מדגמית ולכן גילוי של תקבול  
אחד שלא נרשם מעיד לא רק על עצמו אלא כי כך נהג הנישום גם לגבי תקבולים  
אחרים בעסקו ולכן קיים החשש כי הוא אינו מנהל פנקסים אמינים המשקפים את  
הכנסותיו האמיתיות.

אף לפי הוראת סעיף 145ב(א)(2)(א) לפקודה, אי רישום של שני תקבולים בשנת  
מס אחת (או בשנים עשר חודשים רצופים), מעיד על כך שמתנהלת שיטה לקויה  
של רישום תקבולים שהונהגה גם בשתי שנות המס שקדמו לשנה שבה לא נרשמו  
התקבולים.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 ספטמבר 2020

ע"מ 27956-04-18 מ.י.ר ויז'ניץ בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן  
ע"מ 34503-10-18 מ.י.ר ויז'ניץ בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 מכאן, שדי באי רישום התקבול בסך של 85 ש"ח, שאין מחלוקת על אי רישומו,
- 2 כדי להביא לפסילת ספריה של המערערת לשנת 2017, בהעדר סיבה מספקת לאי
- 3 הרישום.
- 4 48. עם זאת, לא מצאתי לקבל את גרסתה החדשה של המערערת, לפיה "רק" סכום של
- 5 85 ש"ח מתוך סך של 430 ש"ח לא נרשם בספריה, הכול כמפורט וכמוסבר להלן:
- 6 א. הגרסה החדשה של המערערת היא גרסה כבושה שיש לייחס לה משקל נמוך,
- 7 עד אפסי. בל נשכח כי כאשר נשאל העובד מחלב במועד הביקורת כמה כספים
- 8 קיבל מהלקוחות באותו יום, הוא שלף מכיסו סכום של 430 ש"ח ואישר כי כל
- 9 הסכום לא נרשם בפנקס.
- 10 ב. מתצהירו של מחלב, שהוגש מטעם המערערת, עולה כי סך של 35 ש"ח נרשם
- 11 על ידו בפנקס בבוקר מועד הביקורת, לפני הגעת המבקרים, בחשבונית
- 12 2825/06. גם מנהל המערערת יחזקאל כהן חזר על גרסה זו במכתבו למשיב
- 13 מתאריך 19.3.2018 (סעיף 6 למכתב).
- 14 דא עקא, שבמועד הביקורת בתאריך 23.11.2017 חתמו המבקרים על חשבונית
- 15 2825/05 על מנת לסמן אותה כחשבונית האחרונה שהייתה רשומה בעת
- 16 הגעתם לביקורת (ראו עדותו של מר נורי, פרוטוקול עמ' 140 ש' 16-30).
- 17 מכך יש להסיק כי התקבול על סך של 35 ש"ח שנרשם בחשבונית 2825/06, בין
- 18 אם נרשם על ידי מחלב ובין אם נרשם על ידי מאן דהוא אחר, נרשם רק לאחר
- 19 שהמבקרים הגיעו למאפייה.
- 20 בעניין ע"מ 39344-05-15 **חברת ונ אבו אלעאפיה נ' פקיד שומה תל אביב 4**
- 21 (27.6.2017) (להלן – עניין אבו אלעאפיה) כתבתי כי: "להווי ידוע כי רישום
- 22 תקבול לאחר הזדהות המבקרים אינו עונה על דרישת הרישום לפי הוראות
- 23 ניהול ספרים" (פס' 19).
- 24 כב' השופט קירש ציין בעניין ע"מ 59147-03-15 **קצב נ' פקיד שומה גוש דן פס'**
- 25 **39** (10.4.2019) (להלן – עניין קצב)) כי: "לדעתי במצב בו התקבול לא נרשם
- 26 תוך פרק הזמן הנדרש על פי דין, רישומו בסוף של דבר אפילו לפני שהנישום
- 27 'נתפס' על ידי מבקרי רשות המיסים אינו מרפא את הפגם ואינו מונע את
- 28 החלתו של סעיף 145ב(א)(1) לפקודה". דברים אלו יפים גם לענייננו.
- 29 ועיקר, מאחר שלפי גרסה חדשה זו, הסכום של 35 ש"ח נרשם רק לאחר
- 30 שהגיעו המבקרים, הרי שהוא אינו יכול להוות חלק מהסכום של 430 ש"ח
- 31 שהיה בכיסו של מחלב, שכן לטענת מחלב במועד הביקורת כל הסכום של 430
- 32 ש"ח לא נרשם בפנקס.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 ספטמבר 2020

ע"מ 18-04-27956 מ.י.ר ויז'ניץ בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן  
ע"מ 18-10-34503 מ.י.ר ויז'ניץ בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 מכל מקום, גם אם כבר נרשם הסכום של 35 ש"ח על ידי מחלב, וסכום זה
- 2 היווה חלק מהסכום של 430 ש"ח, לא ברור מדוע מחלב הסכים לרשום,
- 3 לכאורה פעם נוספת על פי דרישת המבקרים במעמד הביקורת, את החשבונית
- 4 על מלוא הסכום של 430 ש"ח. לא למותר לציין כי מחלב ידע לעמוד על שלו
- 5 כאשר התעקש שלא לרשום את התקבול בסך של 24 ש"ח (שהתקבל במועד
- 6 הביקורת בתאריך 21.11.2017), למרות דרישת המבקרים, בטענה כי לא
- 7 התקבל על ידו.
- 8 ג. למרות שלטענת מנהל המערערת, יחזקאל כהן, העובד מחלב רשם את הסכום
- 9 של 60 ש"ח, מתוך ה- 430 ש"ח, בפנקס (סעיף 6 למכתבו למשיב מתאריך
- 10 19.3.2018 שעניינו "העובד של יום חמישי"), אין לטעון זה כל ביטוי בתצהיר
- 11 שהוגש מטעמו של כהן. לא רק זאת, אלא שגם תצהירו של מחלב שותק בכל
- 12 הנוגע לרישום סכום זה של 60 ש"ח. אדרבא, בתצהירו של מחלב צוין כי כל
- 13 היתרה בסך של 145 ש"ח (בהפחתת יתרת פתיחת קופה בסך של 250 ש"ח) לא
- 14 נרשמה בנימוק כי "הפנקס נגמר". למרות זאת, ובניגוד לאמור בתצהירו של
- 15 מחלב, גרסת המערערת בבית המשפט הייתה כי מחלב היה זה שרשם את
- 16 הסכום של 60 ש"ח בחשבונית 2825/05 (פרוטוקול עמ' 141 ש' 14-17, 24-27).
- 17 ד. אלא שנפתולי גרסאותיה של המערערת לא תמו.
- 18 במכתבו של מנהל המערערת למשיב מתאריך 19.3.2018 (נספח 10 לתצהיר
- 19 רובי בערעור הראשון) נטען כי "העובד של יום חמישי...הגיע ב- 6.00
- 20 בבוקר...העובד הוציא חשבונית על סך של 60 ש"ח ו- 35 ש"ח ואז נגמר לו
- 21 הפנקס". כלומר, לפי גרסתה הראשונה של המערערת, מחלב, העובד של יום
- 22 חמישי, הוא זה שרשם את התקבולים הנ"ל בפנקס (בחשבוניות מס' 2825/05
- 23 ו- 2825/06).
- 24 מעדותו של מחלב בבית המשפט עולה כי הסכום של 60 ש"ח, מושא הרישום
- 25 בחשבונית מס' 2825/05, הונח על דלפק המכירה בבוקר יום הביקורת מתאריך
- 26 23.11.2017 בידי העובד של משמרת הלילה על מנת שמחלב ירשום אותו
- 27 בבוקר. מחלב העיד כי הוא זה שרשם בבוקר את התקבול של 60 ש"ח כאשר
- 28 ברור כי בשלב זה היו עדיין שתי חשבוניות ריקות בפנקס (2825/05 ו- 2825/06)
- 29 (פרוטוקול עמ' 53 ש' 27-30).
- 30 ה. המערערת לא סיפקה כל הסבר מספק לתופעה הפסולה, החוזרת ונשנית
- 31 במאפיינה, לפיה יד אחת מקבלת את התקבול ויד שנייה רושמת אותו, לאחר
- 32 זמן לא ברור, ובאופן העומד בניגוד גמור להוראות ניהול ספרים.





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 ספטמבר 2020

ע"מ 27956-04-18 מ.י.ר ויז'ניץ בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן  
ע"מ 34503-10-18 מ.י.ר ויז'ניץ בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

יש לתמוה, האם זהו האופן שבו מתנהלים סדרי רישום התקבולים במאפייה?  
אזכיר כי המערערת טענה, לראשונה בסיכומיה, כי העובד משה אייזנטל היה  
זה שקיבל את התקבול בסך של 24 ש"ח בגין קניית הביקורת בתאריך  
21.11.2017 אך המתין לרישומו בידי העובד הלל איצקוביץ, כאשר לא ברור  
כעבור כמה זמן נרשם תקבול זה בספרים, אם בכלל (סעיף 60 לסיכומי  
המערערת).  
כעת, ובאופן דומה, טוענת המערערת, ושוב לראשונה בסיכומיה ובסתירה  
לגרסתו המקורית של מנהל המערערת במכתבו למשיב מתאריך 19.3.2018, כי  
עובד משמרת הלילה הוא זה שגם קיבל וגם רשם את התקבול של 60 ש"ח  
בחשבונית 2825/05.  
ו. ואחר כל זאת, נותרנו עם השאלה, מי לשיטת המערערת רשם את התקבול של  
60 ש"ח?! האם היה זה מחלב בהתאם לעדותו בבית המשפט (פרוטוקול עמ' 53  
ש' 27-30) ובהתאם לגרסתו המקורית של מנהל המערערת במכתבו למשיב  
מתאריך 19.3.2018 או שמא היה זה עובד משמרת הלילה, כטענת המערערת  
לראשונה בסיכומיה (סעיף 62 לסיכומי המערערת: **"על הדלפק המכירה  
הושארו 60 ש"ח אשר התקבלו ונרשמו על ידי הקופאי הקודם"**, וסעיף 8  
לסיכומי התשובה של המערערת: **"אין ספק כי 60 ש"ח הכתובים בכתב יד  
אחר שייכים לקופאי הקודם"**).  
ז. דברים אלו לא נאמרו אלא כדי להציג את נפתולי גרסאותיה של המערערת,  
ולאורך קו טיעוניה בהליך כולו, ואת הקושי העולה מכך לתת בהן אמון.  
מכל מקום, בין אם הסכום של 60 ש"ח היה חלק מסכום של 430 ש"ח שהיה  
בכיסו של מחלב ביום הביקורת, ובין אם לא, בין אם סכום זה נרשם על ידי  
מחלב ובין אם נרשם על ידי עובד משמרת הלילה, בין אם נרשם בחשבונית מס'  
2825/05 ובין אם הרישום באותה חשבונית הוא בגין תקבול אחר, לא יכולה  
להיות מחלוקת בשניים אלו: כי תקבול בסכום של 85 ש"ח כלל לא נרשם  
בספרי המערערת וכי התמונה המצטיירת משלל גרסאותיה המתפתחות של  
המערערת מותירה אותנו עם רושם ברור של ניהול לקוי של רישום התקבולים  
בעסקה.

### לא התקיימה "סיבה מספקת" לאי רישום התקבול

49. מנהל המערערת טען כי דאג לתדרך את עובדיו בדבר אופן רישום התקבולים וכי  
פנקסי חשבונות ריקים היו מצויים במשרדי המערערת כאשר לכל העובדים היה  
ידוע ממי ניתן לקבל את מפתח המשרד. מנהל המערערת ציין כי מחלב קיבל



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 ספטמבר 2020

ע"מ 27956-04-18 מ.י.ר ויז'ניץ בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן  
ע"מ 34503-10-18 מ.י.ר ויז'ניץ בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

1 תדרוך וחתם על מסמך לפני תחילת עבודתו במאפייה (מכתב מנהל המערערת  
2 מתאריך 12.12.2017, צורף כנספח 5 לתצהיר רובי בערעור הראשון).  
3 50. חוששני כי אין בידי לקבל הסבר זה כ"סיבה מספקת" לאי רישום התקבול.  
4 ראשית, בניגוד לטענת המערערת, מחלב חתם על טופס "הוראות למוכר" רק  
5 בתאריך 18.9.2017, קרי, כשלושה חודשים לאחר תחילת עבודתו כקופאי בחודש  
6 יולי 2017 (פרוטוקול עמ' 50 ש' 28 עד עמ' 51 ש' 3). החתמת העובד על טופס  
7 הנחיות לרישום תקבולים רק לאחר תחילת עבודתו במאפייה אינה תקינה.  
8 שנית, לפי עדותו של מחלב, מפתח למשרד יש "רק לבעל הבית" (פרוטוקול עמ' 57  
9 ש' 8) ויש להמתין לבואו של מנהל המערערת כדי להוציא פנקס חדש במקרה  
10 שמסתיים הפנקס הישן. זאת, בניגוד לטענת מנהל המערערת לפיה יש מפתח  
11 למשרד גם למנהל העבודה רפאל שטיין ולבנו (פרוטוקול עמ' 87 ש' 29). בהינתן כי  
12 מנהל המערערת הוא אדם עסוק המנהל את המאפייה במקביל לעיסוקיו הנוספים  
13 כמחנך תורני לנוער נושר וכרב, עיסוקים ברוכים אותם יש להוקיר, מצופה ממנו  
14 להנהיג סדרי עבודה הלוקחים בחשבון את האילוצים השונים הקשורים לפעילות  
15 המאפייה ואת נסיבות עבודתו הספציפיות.  
16 שלישית, מחלב ציין בתצהירו כי "המעסיק לא הנחה אותי שאם נגמר הפנקס, אז  
17 עלי לעצור את המכירה ולא לגבות יותר כספים עד לאחר שמגיע פנקס חדש"  
18 (סעיף 9 לתצהירו). במקביל לכך, מחלב העיד כי נאלץ להמתין 4 שעות מאז הגיעו  
19 בבוקר לעבודה (שעה 6.00) עד לקבלת הפנקסים החדשים (פרוטוקול עמ' 55 ש' 30-  
20 25, "אני צלצלתי עד שהם באו כבר הגיעה השעה 10.00"). למותר לציין כי  
21 התנהלות כזו אינה תקינה.  
22 היה מצופה מהמערערת, כמעביד סביר, לוודא כי פנקסים חדשים יהיו בהישג ידו  
23 של העובד ולהנהיג סדרי עבודה כאלו שימנעו את הפרת ההוראות החוקיות בעניין  
24 רישום התקבולים.  
25 רביעית ועיקר, בעת הגעת המבקרים בשעה 10.00 הייתה עדיין חשבונית אחת  
26 ריקה בפנקס שמספרה 2825/06 ולכן טענת המערערת כי תקבול בסכום של 85  
27 ש"ח לא נרשם משום ש"נגמר הפנקס" אינה יכולה להחזיק מים ויש לדחותה (ראו  
28 חתימת המבקרים בתאריך 23.11.2017 על חשבונית מס' 2825/05 כחשבונית  
29 האחרונה שהייתה רשומה במועד הביקורת. בתחתית העמוד נמצאת החשבונית  
30 הנוספת שמספרה 2825/06).  
31 חמישית ועיקר, היה מצופה ממחלב לערוך רישום בצד של כל תקבול ותקבול  
32 שקיבל מתוך הסכום של 430 ש"ח על מנת שידע איך למלא את החשבוניות



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 ספטמבר 2020

ע"מ 27956-04-18 מ.י.ר ויז'ניץ בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן  
ע"מ 34503-10-18 מ.י.ר ויז'ניץ בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

1 לכשיגיע אליו הפנקס החדש. הסכום של 430 ש"ח היה בכיסו של מחלב במשך כ- 4  
2 שעות (משעה 6.00 בבוקר ועד הגעת המבקרים בשעה 10.00) מבלי שידע לומר ממי  
3 התקבל כל תקבול ובכמה לקוחות מדובר. מחלב העיד כי לא ערך רישום כזה  
4 (פרוטוקול עמ' 59 ש' 32-33, עמ' 60 ש' 3-10). לא ניתן להשלים עם התנהלות כזו  
5 של רישום תקבולים בעסק.

### פסילת הספרים לשנת 2017

7 51. כפועל יוצא מהמפורט לעיל, בספרי המערערת לא נרשמו כדין שני תקבולים  
8 בסכום של 24 ש"ח בתאריך 21.11.2017 ובסכום של 430 ש"ח, ולכל הפחות בסכום  
9 של 85 ש"ח, בתאריך 23.11.2017, וזאת מבלי שעלה בידי המערערת להוכיח קיומה  
10 של "סיבה מספקת" לאי הרישום, ולכן בדין קבע המשיב כי יראו את ספרי  
11 המערערת כבלתי קבילים לשנת 2017, כאמור בהוראת סעיף 145ב(א)(1) לפקודה.

### פסילת הספרים לשנת 2016

13 52. בתאריך 25.2.2018 שלח המשיב למערערת הודעה על פסילת ספריה לשנת 2017  
14 בשל ממצאי ביקורת ניהול ספרים מתאריך 23.11.2017 על אי רישום התקבולים  
15 ולאחר שלא שוכנע כי הייתה סיבה מספקת לאי רישום התקבולים (העתק המכתב  
16 צורף כנספח 9 לתצהיר רובי בערעור הראשון).  
17 באותו מכתב הוזהרה המערערת כי "אי רישום תקבול פעם נוספת בתוך 12  
18 חודשים, יגרום לפסילת פנקסיך גם בשתי שנות המס שקדמו לשנת המס בה  
19 נערכה הביקורת השנייה".

20 53. סעיף 145ב(א)(2)(א) קובע כך:

21 "נישום שפעמיים או יותר בשנת מס אחת, או בשנים-עשר חדשים רצופים בשתי  
22 שנות מס, לא רשם תקבול שהוא חייב לרשמו כאמור בפסקה (1), מהן פעם אחת  
23 לפחות לאחר שהזהירו פקיד השומה בכתב, חזקה שפנקסיו אינם קבילים גם  
24 בשתי שנות המס שקדמו לשנה שבה לא רשם פעמיים תקבול כאמור, או גם  
25 בשנת המס שקדמה לשנה הראשונה שבתוך שנים עשר החדשים שבהם לא רשם  
26 פעמיים תקבול כאמור, אף אם דו"חותיו נתקבלו והשומות נערכו לפיהם, זולת  
27 אם שוכנע פקיד השומה כי היתה סיבה מספקת לאי רישום; שומה מתוקנת  
28 לשנות המס כאמור בעקבות אי רישום התקבולים יכול שתיעשה בידי פקיד  
29 השומה ויראו אותה כאילו היתה צו לפי סעיף 152(ב)".

30 54. בביקורת ניהול ספרים שנערכה בתאריך 15.5.2018 מצא המשיב כי המערערת לא  
31 רשמה כדין תקבול שהייתה חייבת ברישומה, מבלי שנמצאה סיבה מספקת לאי  
32 הרישום, ולכן ספריה לשנת 2018 נקבעו כבלתי קבילים.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 ספטמבר 2020

ע"מ 27956-04-18 מ.י.ר ויז'ניץ בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן  
ע"מ 34503-10-18 מ.י.ר ויז'ניץ בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

55. מאחר שבתאריך 25.2.2018 הוזהרה המערערת כאמור, בעקבות ממצאי הביקורת  
על אי רישום תקבולים בעסקה בתאריך 23.11.2017 (נספח 10 לתצהיר רובי  
בערעור הראשון), ומאחר שבתאריך 15.5.2018, קרי, בתוך 12 חודשים ממועד  
הביקורת בתאריך 23.11.2017, מצא המשיב כי המערערת לא רשמה תקבול נוסף,  
וזאת מבלי שהוכחה סיבה מספקת לאי רישומו, קבע המשיב כי ספרי המערערת  
ייחשבו כפסולים גם בשנת המס 2016, מכוח החזקה המשפטית הקבועה בסעיף  
145ב(א)(2)(א) לפקודה.

### קניית הביקורת מתאריך 15.5.2018

#### רקע עובדתי וטענות הצדדים

56. בתאריך 15.5.2018 בשעה 13.47 ביצעה עובדת המשיב קניית ביקורת סמויה  
במאפייה. העובדת רכשה מוצרי מאפה כגון לחמניות ביש, לחמניות ציפוי,  
לחמניות שביעיות בצורת פרח וחלה בינונית. עלות הקנייה עמדה על סך של 115  
ש"ח. התשלום בוצע באמצעות שני שטרות, שטר של 100 ש"ח ושטר של 20 ש"ח.  
העובדת קיבלה עודף של 5 ש"ח, הכול כמפורט בדו"ח תצפית וקניית ביקורת  
סמויה (העתק של הדו"ח צורף כנספח 1 לתצהיר רובי בערעור השני).  
כעולה מהדו"ח, המוכר שם את הכסף בשקית שהייתה על השולחן. לא נצפה  
רישום של התקבול.  
57. כעבור כמה שעות, באותו יום 15.5.2018 בשעה 16.00 ערכו עובדי מחלקת ניהול  
ספרים ביקורת ניהול ספרים במאפייה (העתק של הדו"ח צורף כנספח 2 לתצהיר  
רובי בערעור השני).  
בביקורת זו נמצא כי התקבול בסך של 115 ש"ח לא נרשם בפנקס החשבוניות של  
המערערת.  
עוד עולה מהדו"ח כי בתאריך 15.5.2018 הוצאו על ידי עובדי המערערת 3  
חשבוניות בלבד עד להגעת המבקרים בשעה 16.00.  
58. במועד הביקורת בתאריך 15.5.2018, ולאחר שהמבקרים הזדהו בפני עובד  
המאפייה, מר רפאל אליעזר גולדשמיד, ביקשו המבקרים לבדוק את פנקסי  
החשבוניות של העסק.  
המבקרים חתמו בכתב ידם על חשבוניות מס/קבלה מס' 3079/04 ו- 3079/06  
(העתק פנקס החשבוניות צורף כנספח 3 לתצהיר רובי בערעור השני).  
59. החשבונית האחרונה שהוצאה במאפייה בתאריך 15.5.2018, נכון למועד חתימת  
המבקרים בפנקס, הייתה חשבונית מס' 3079/06 וכאמור לעיל, עד לשעת ההזדהות  
של המבקרים בשעה 16.00 באותו יום, הוצאו 3 חשבוניות כאשר הקניה הסמויה



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 ספטמבר 2020

ע"מ 27956-04-18 מ.י.ר ויז'ניץ בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן  
ע"מ 34503-10-18 מ.י.ר ויז'ניץ בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 שביצעה עובדת המשיב באותו יום בשעות הצהריים לא נרשמה באף אחת
- 2 מחשבוניות אלו.
- 3 60. כאשר נשאל גולדשמיד במהלך הביקורת מדוע לא רשם את התקבול בגין הקנייה
- 4 הסמויה בסך של 115 ש"ח השיב כך:
- 5 **"אני לא זוכר את הקניה הזו, לא זכור לי, אני יושב פה משועמם ואני לא זוכר את**
- 6 **מי שנכנס, אני פה מעשר בבוקר ולא היה עובד נוסף"** (העתק דו"ח ביקורת ניהול
- 7 ספרים שצורף כנספח 2 לתצהיר רובי בערעור השני).
- 8 61. בעקבות מהלך האירועים המתואר לעיל, נשלחה למערערת בתאריך 22.5.2018
- 9 הודעה בדבר ליקויים בניהול פנקסי החשבונות של העסק ואי רישום תקבול בסך
- 10 של 115 ש"ח ועל כוונת המשיב לפסול את פנקסיה לשנים 2016-2018 (העתק
- 11 ההודעה צורף כנספח 4 לתצהיר רובי בערעור השני).
- 12 62. בתאריך 17.7.2018 הגישה המערערת, באמצעות יועץ המס יעקב וירז'בינסקי,
- 13 מכתב השגה על כוונת המשיב לפסול את ספריה.
- 14 במכתב זה לא הוכחה עובדת אי רישום התקבול בסך של 115 ש"ח מתאריך
- 15 15.5.2018 על ידי העובד גולדשמיד אך צוין כי **"מנהל החברה הגיש תלונה**
- 16 **במשטרה בגין גניבה בידי העובד"**. למכתב ההשגה צורף אישור על הגשת תלונה
- 17 במשטרה. כן צורף להשגה תצהיר של גולדשמיד, שנערך ביום שלמחרת מועד
- 18 הביקורת, בתאריך 16.5.2018. ברם, מעיון בתצהיר עולה כי אין בו הודאה של
- 19 העובד על דבר הגניבה. להיפך, העובד צין בתצהירו כי **"לא הייתה לי כל כוונה לא**
- 20 **לרשום ו/או לקחת לעצמי את התקבול האמור"**. לטענת העובד, סיבת אי רישום
- 21 התקבול של 115 ש"ח נבעה מבלבול ושכחה. כאמור, תצהיר זה צורף כתמיכה
- 22 לטענות המערערת במכתב ההשגה (העתק מכתב ההשגה צורף כנספח 5 לתצהיר
- 23 רובי בערעור השני).
- 24 63. בתאריך 8.8.2018 נערך למערערת שימוע בנוכחות מייצגה יועץ המס וירז'בינסקי
- 25 (העתק פרוטוקול השימוע צורף כנספח 8 לתצהיר רובי בערעור השני).
- 26 במהלך השימוע לא חלקה המערערת על העובדה שהתקבול בסך של 115 ש"ח לא
- 27 נרשם וחזרה על הגרסה לפיה העובד גולדשמיד גנב את התקבול.
- 28 המשיב לא קיבל את הסבריה של המערערת לאי רישום התקבול וקבע כי לא
- 29 הוכחה "סיבה מספקת" לאי הרישום.
- 30 כפועל יוצא, ספריה של המערערת לשנת 2018 נקבעו כבלתי קבילים בהודעת
- 31 המשיב מתאריך 9.8.2018 (העתק הודעת הפסילה צורף כנספח 13 לתצהיר רובי
- 32 בערעור השני).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 ספטמבר 2020

ע"מ 18-04-27956 מ.י.ר ויז'ניץ בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן  
ע"מ 18-10-34503 מ.י.ר ויז'ניץ בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

במסגרת הודעת הפסילה נקבע כי ספריה של המערערת ייחשבו כבלתי קבילים גם  
לשנת 2016, מכוח החזקה המשפטית הקבועה בסעיף 145ב(א)(2)(א) לפקודה  
ולאחר שהמערערת הוזהרה בעקבות אי רישום התקבולים בתאריך 23.11.2017,  
כך שבסופו של דבר ספריה של המערערת נפסלו בשל אי רישום תקבול לשנים  
2016, 2017 ו- 2018.

### דיון והכרעה

#### לא התקיימה סיבה מספקת לאי רישום תקבול בסכום של 115 ש"ח

64. כאמור, המערערת לא חולקת על כך שתקבול בסך של 115 ש"ח, ששולם לעובד  
גולדשמיד במסגרת קניית הביקורת הסמויה, לא נרשם בפנקס החשבוניות.  
עיקרה של המחלוקת בין הצדדים היא בשאלה קיומה של סיבה מספקת לאי  
רישום התקבול.

65. שלל גרסאות העמידה המערערת על מנת להוכיח קיומה של "סיבה מספקת" לאי  
רישום התקבול האמור:

החל בטענה כי מדובר בעובד חדש, עבור דרך הטענה כי העובד לא רשם את  
התקבול בשל בלבול וחוסר תשומת לב וכלה בטענה כי העובד שלשל את התקבול  
לכיסו ולא התכוון להחזירו תוך הצגת אישור על הגשת תלוני למשטרה בגין גניבת  
עובד.

66. מול שלל גרסאות אלו של המערערת ניצבת גרסתו המקורית של גולדשמיד, כפי  
שהיא באה לידי ביטוי בתצהיר שנחתם על ידו, לבקשת מנהל המערערת למחרת  
מועד הביקורת בתאריך 16.5.2018, ושם צוין כך:

"בעת הביקורת לא זכרתי את המכירה האמורה בסך 115 ש"ח. לאחר  
שהסתיימה הביקורת שחזרתי את יום העבודה ונזכרתי כי כאשר קיבלתי את  
הסכום של ה- 115 ש"ח, יצאתי החוצה עם הכסף לעבר הקיוסק כדי לקנות דבר  
מה לאכול כאשר הכסף היה בידי, וכשחזרתי שכחתי מהעניין ולכן הסכום  
האמור לא נרשם וגם לא הושם בקופת העסק" (סעיפים 6-7 לתצהירו).

גולדשמיד הוסיף בתצהירו, למען הסר כל ספק, כי "לא הייתה לי כל כוונה לא  
לרשום /או לקחת לעצמי את התקבול האמור" (סעיף 8 לתצהירו).

67. בתאריך 11.11.2019 עמד גולדשמיד על דוכן העדים בבית המשפט ומסר גרסה  
הסותרת לחלוטין את האמור בתצהירו לגבי סיבת אי רישום התקבול. בעדותו  
בבית המשפט טען גולדשמיד כי הוא גנב את התקבול בסך של 115 ש"ח (פרוטוקול  
עמ' 70 ש' 17-32).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 ספטמבר 2020

ע"מ 27956-04-18 מ.י.ר ויז'ניץ בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן  
ע"מ 34503-10-18 מ.י.ר ויז'ניץ בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

68. לאחר שנתתי דעתי לעניין, הגעתי לכלל מסקנה כי אין לתת אמון בגרסת
- המערערת, ובגרסתו המאוחרת של העובד גולדשמיד, על גניבת התקבול בסך של
- 115 ש"ח, וזאת מכמה טעמים:
- ראשית, גרסת גולדשמיד במהלך עדותו בבית המשפט על גניבת התקבול בידו היא
- גרסה כבושה שמשקלה נמוך עד אפסי.
- לפי גרסתו המקורית של גולדשמיד, כפי שהיא באה לידי ביטוי בתצהיר עדות
- ראשית מטעמו (שהוא התצהיר עליו חתם לבקשת מנהל המערערת יום למחרת
- אירוע הביקורת, בתאריך 16.5.2018), אי רישום התקבול נבע מבלבול וחוסר
- תשומת לב (סעיף 9 לתצהירו). לא רק זאת אלא שהעובד גולדשמיד מצא להדגיש
- בתצהירו כי לא הייתה לו כל כוונה לקחת לעצמו את התקבול (סעיף 8 לתצהירו).
- שנית, מבדיקת המשיב במשטרת ישראל עולה כי מנהל המערערת, שהגיש את
- התלונה על הגניבה, ביקש מהמשטרה שלא לפתוח בחקירה נגד גולדשמיד וציין כי
- מטרת הגשת התלונה היא לצורך פיטורי העובד (העתק תקציר תיק 218742/2018
- והעתק התלונה צורפו כנספחים 6-7 לתצהיר רובי בערעור השני).
- נסיבות הגשת התלונה מלמדות כי מטרתה הייתה אחת, להציג בפני המשיב מצג
- לפיו קיימת סיבה מספקת לאי רישום התקבול, בעקבות אירוע הביקורת מתאריך
- 15.5.2018 וממצאיו, וזאת על רקע חששה של המערערת מהישנות אירועי אי
- רישום תקבולים בעסקה.
- שלישית, העובדה שביום שלמחרת הביקורת, בתאריך 16.5.2018, דאגה המערערת
- להצטייד בשני מצגים שאינם מתיישבים זה עם זה, מעוררת תהיות: מחד גיסא,
- הגשת תלונה במשטרה על גניבת תקבול בידי עובד ומאידך גיסא, הצהרת העובד
- (בתצהיר שנערך לבקשת מנהל המערערת) שבו אין כל זכר לדבר הגניבה.
- רביעית, לו רצתה המערערת לבדוק באמת ובתמים אם התקבול נגנב בידי העובד,
- מדוע לא בדקה את התיעוד שבמצלמות המאפייה? גולדשמיד העיד כי היה מודע
- להתקנתן של מצלמות במאפייה (פרוטוקול עמ' 70 ש' 12-13). דבר לא מנע
- מהמערערת מלבדוק את המצלמות ולברר אם העובד אכן שלשל לכיסו את
- התקבול. אולם המערערת לא הציגה צילומים, לא בשלב השימוע ולא במסגרת
- ההליך דנן. בהתייחסות המערערת לנושא המצלמות, צוין בסיכומי התשובה כי
- "לא ניתן להוכיח את עובדת הגניבה באמצעות המצלמות שכן אין תיעוד
- ממצלמות אלו" (סעיף 8). אמרה ולא יספה.
- בעניין אבו אלעאפיה כתבתי (פס' 13) כי: "בנוגע להתקנת המצלמות, כפי שציינתי
- לעיל, מה פשוט יותר היה מלהגיש את סרט הצילום כראיה על מנת להוכיח כי





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 ספטמבר 2020

ע"מ 27956-04-18 מ.י.ר ויז'ניץ בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן  
ע"מ 34503-10-18 מ.י.ר ויז'ניץ בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 ננקטו אמצעים כדי לאכוף את רישום התקבולים על ידי העובדים? מחדלה של
- 2 המערערת מלעשות כן, מדבר בעד עצמו".
- 3 לאור כל זאת, אינני נותנת אמון בגרסת המערערת על גניבת התקבול בסך של 115
- 4 ש"ח בידי העובד גולדשמיד וממילא לא ניתן לבסס עליה קיומה של סיבה מספקת
- 5 לאי רישום התקבול.
- 6 69. נותרנו עם גרסת עובד המערערת גולדשמיד על "שכחה ובלבול" ועל שימוש בכספי
- 7 התקבול על מנת לקנות דבר מאכל מהקיוסק הסמוך למאפייה, וכן עם גרסת שתי
- 8 השקיות ששימשו את העובד, אחת כארנק והשנייה לצורך הפקדת תקבולי
- 9 המכירות.
- 10 חוששני כי לא ניתן למצוא בגרסה זו קיומה של "סיבה מספקת" לאי רישום
- 11 התקבול.
- 12 לא רק זאת, אלא שהגרסאות המתפתחות של המערערת מחזקות דווקא את עמדת
- 13 המשיב, כי שיטת רישום התקבולים במאפייה לקויה מיסודה.
- 14 70. להווי ידוע כי שכחה, שאין מקורה באירוע יוצא דופן כגון מקרה חירום, אינה
- 15 יכולה להוות סיבה מספקת לאי רישום התקבול.
- 16 בעניין קצב (פס' 47) כתב כב' השופט קירש את הדברים הבאים, היפים לענייננו:
- 17 "דרישת רישום התקבול 'בסמוך' או 'מיד' עם קבלתו מבוסס על ניסיון וחכמת
- 18 החיים שדבר שאיננו נעשה באופן מיידי נשכח בהרף עין ואיננו נעשה כלל. על כן,
- 19 שכחה כשלעצמה וודאי אינה יכולה להיות סיבה מספקת לענין ס' 145ב(א)(1)
- 20 לפקודה".
- 21 71. העובד גולדשמיד ציין בתצהירו כי "לא הייתה לי כל כוונה לא לרשום" (סעיף 8
- 22 לתצהירו).
- 23 אולם אין די בתום לב כדי לרפא את פגם אי הרישום, כדברי כב' השופט בורנשטיין
- 24 בעניין ע"מ 13657-02-15 ניסים טל נ' פקיד שומה כפר סבא (31.7.2018):
- 25 "... כוונה לחוד ומעשה לחוד, ואין בכוונה עצמה די על מנת לעמוד בחובה לרישום
- 26 כל תקבול בסמוך לאחר קבלתו, על מנת למנוע השמטה ושכחה".
- 27 72. קל להיווכח כי עובדי המערערת אינם דואגים להפריד בין כספם הפרטי לבין
- 28 תקבולי המאפייה.
- 29 למסקנה זו ניתן להגיע הן בהסתמך על דו"ח תצפית מתאריך 21.11.2017 שנערך
- 30 על ידי עמר (נספח 1 לתצהירו), אז נצפה עובד המערערת (אייזנטל/איצקוביץ)
- 31 מוציא שטר של 50 ש"ח ושטר של 20 ש"ח מארנקו הפרטי, והן בהסתמך על
- 32 תצהירו של גולדשמיד, בנוגע לאירוע הביקורת מתאריך 15.5.2018, בו הצהיר כי



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 ספטמבר 2020

ע"מ 27956-04-18 מ.י.ר ויז'ניץ בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן  
ע"מ 34503-10-18 מ.י.ר ויז'ניץ בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 התקבול של 115 ש"ח היה בידו ולא הושם בקופת העסק וכי שימש אותו לרכישת
- 2 דבר מאכל בקיוסק הסמוך למאפייה (סעיף 7 לתצהירו).
- 3 73. וכעת לגרסת שקיות הכסף – גולדשמיד ניסה להסביר בעדותו כי השקית על
- 4 השולחן שנצפתה על ידי עובדת המשיב בתאריך 15.5.2018, אליה הוכנס התקבול
- 5 של 115 ש"ח, הייתה בעצם קופת העסק כאשר שקית נוספת שהייתה על דלפק
- 6 המכירה שימשה אותו כארנק פרטי.
- 7 לטעמי, אין צורך להיכנס לאבחנות אלו בין השקיות. די בעובדה שהעובד
- 8 גולדשמיד אישר בתצהירו כי התקבול העסקי בסך 115 ש"ח "היה בידו" (סעיף 7
- 9 לתצהירו) ונעשה בו שימוש לרכישת דבר מאכל, כך שכאשר חזר למאפייה נשכח
- 10 ממנו רישום התקבול, כדי ללמד כי לא מתקיימת בענייננו סיבה מספקת לאי
- 11 רישום התקבול.
- 12 ההוראות הקפדניות בעניין ניהול ספרי העסק מגמתן להבטיח מניעת שכחה או
- 13 הזנחה של רישום התקבולים וזאת באמצעות קביעת כללים נוקשים המחייבים
- 14 את רישום התקבולים מיד עם קבלתם. בכך, מבקשות ההוראות להבטיח את
- 15 מהימנותה של מערכת החשבונות של הנישום, שעה שפקיד השומה מסתמך עליה
- 16 על מנת לשום את הכנסותיו :
- 17 **"הטעם לכך הוא שמטרת הוראת סעיף 145ב(א)(1) לפקודה אינה רק מניעת**
- 18 **השתמטות מכוונת מתשלום מס אלא ליצור מסגרת ארגונית, אשר תמנע שכחה,**
- 19 **הזנחה ורשלנות"** (ע"א 789/80 פקיד שומה רחובות נ' צבי שקד פס' 6 פ"ד לז(2)
- 20 103 (1983)).
- 21 בעניין אבו אלעאפיה כתבתי כי **"שילוב יסוד סובייקטיבי, כמו תום ליבו של**
- 22 **הנישום, ביישום תנאי ה'סיבה המספקת' עלול לסכל את מטרת החקיקה בכך**
- 23 **שתינתן הגנה גם בידי אלה שאינם מקיימים את הוראות ניהול ספרים תוך**
- 24 **הכבדה על המשיב עד כי לא יוכל למלא תפקידו כהלכה"** (פס' 22).
- 25 בע"א 1999/92 אליהו חזד נ' פקיד השומה נתניה פ"ד מט(1) 441 קבע כב' השופט
- 26 חשין כי **"אכן, המדובר דרך כלל הוא בנסיבות הידועות אך ורק לנישום ויקשה**
- 27 **לבסס הלכה על דברתו של נישום היא בלבד שעה שהכול מסכימים כי לא מילא**
- 28 **את המוטל עליו"**.
- 29 74. הפועל היוצא מהאמור לעיל הוא שהמערערת לא הוכיחה קיומה של **"סיבה**
- 30 **מספקת"** לאי רישום התקבול בסכום של 115 ש"ח.
- 31 כאמור, לא מצאתי לתת אמון בגרסת המערערת על גניבת התקבול בידי העובד
- 32 ובגרסאותיה המתפתחות האחרות.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 ספטמבר 2020

ע"מ 27956-04-18 מ.י.ר ויז'ניץ בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן  
ע"מ 34503-10-18 מ.י.ר ויז'ניץ בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

1 אף לא שוכנעתי כי לא היה לאל ידה של המערערת למנוע את אי רישום התקבול  
2 בידי העובד. שעה שהמערערת מאשרת כי העסיקה את גולדשמיד הן באריזות, הן  
3 בהכנת תעודות משלוח והן ברישום תקבולי הקופה, היה עליה לדאוג לנוהלי עבודה  
4 הדוקים המונעים שכחה או הזנחה של רישום תקבולים בהתחשב בתנאי עבודה  
5 אלו.

6 המערערת לא הוכיחה כי החתימה את העובד גולדשמיד על טופס הוראות לעובד  
7 לפני שהחל את עבודתו במאפייה. טענת העובד כי חתם על הטופס לאחר תחילת  
8 עבודתו לא הוכחה והטופס לא הוגש כראיה (פרוטוקול עמ' 72 ש' 22-27).

9 אף טענות המערערת ועובדיה (מחלב, איצקוביץ, גולדשמיד) על כי מנהל המערערת  
10 נהג לפקוד את המאפייה לצורך אכיפת הנחיותיו על רישום התקבולים, לא הוכחה.  
11 הא ראייה, שדי היה בבדיקה מדגמית של המשיב כדי לגלות לא פחות משלושה  
12 אירועים סמוכים של אי רישום תקבולים במאפייה, וזאת לאחר שהמערערת  
13 הוזהרה על ידי המשיב על אי רישום תקבולים בעסקה בתאריך 25.2.2018 (נספח  
14 10 לתצהיר רובי בערעור השני), כך שוודאי היה מצופה ממנה להיערך ביתר שאת.  
15 בנסיבות אלו אין לה אלא להלין על עצמה.

16 אין אפוא מקום להתערב בהחלטת המשיב לפסילת ספריה של המערערת לשנת  
17 המס 2018.

### דיון בטענת המערערת על מגזרי פעילות בעסקה

18 75. המערערת טוענת כי בעסקה מתקיימים שני מגזרי פעילות, סיטונאי וקמעונאי.

19 בכל הנוגע למגזר הקמעונאי הרי שגם הוא מפוצל בין המכירות המתקיימות בימים  
20 ראשון עד חמישי בשעות אחה"צ ובין המכירות המתקיימות מיום חמישי אחה"צ  
21 ועד שעות בודדות טרם כניסת השבת.

22 לטענת המערערת, בימים ראשון עד חמישי עיקר פעילותה של המאפייה הוא  
23 במגזר הסיטונאי והיא מספקת לחמניות למוסדות, לשיבות ולאולמות. המכירות  
24 הקמעונאיות בימים אלו הן באחוז שולי הבטל בשישים אל מול מכירותיה  
25 הסיטונאיות. המכירות הסיטונאיות מתנהלות במשרד המערערת וכל רוכש מקבל  
26 חשבוניות מס כדין. בכל הנוגע למכירות הקמעונאיות לכבוד שבת הרי שהן  
27 מתנהלות באמצעות קופה רושמת ואילו המכירות בימים ראשון עד חמישי אחה"צ  
28 מתנהלות באמצעות פנקס קבלות ידני שכן הן אינן עולות על 3-4 מכירות ליום.

29 לטענת המערערת, מדובר במאפייה קטנה שעיקר פעילותה הקמעונאית היא מיום  
30 חמישי אחה"צ אז היא מהווה מוקד משיכה של ממש לקהל הלקוחות לאור טעמן  
31 הייחודי של החלות הנאפות לכבוד שבת.  
32



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 ספטמבר 2020

ע"מ 27956-04-18 מ.י.ר ויז'ניץ בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן  
ע"מ 34503-10-18 מ.י.ר ויז'ניץ בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 המערערת מציינת כי היא מנהלת עסק במחזור של כ- 6 מיליון ש"ח לשנה כאשר
- 2 פילוח מכירותיה מלמד כי 83% מהמכירות בעסקה הן סיטונאיות ורק 17% הן
- 3 מכירות קמעונאיות. המערערת טוענת כי, על פי נתוני הנהלת החשבונות שלה,
- 4 מתוך 17% מכירות קמעונאיות רק 2% מייצגים את היקף מכירותיה בימים ראשון
- 5 עד חמישי בשעות אחה"צ, אז נערכו אירועי הביקורות מטעם המשיב. לאור זאת,
- 6 המערערת טוענת כי אין כל היגיון להפעיל את הסנקציה של פסילת הספרים על
- 7 כלל העסק אלא יש לצמצמו למגזר הפעילות הקמעונאי המתקיים בימים ראשון
- 8 עד חמישי בשעות אחה"צ המהווה כאמור 2% מהיקף המכירות.
- 9 76. מבלי להרחיב יתר על המידה, דין טענה זו להידחות מכל הטעמים הבאים :
- 10 א. צודק המשיב כי טענה זו של המערערת מהווה הרחבת חזית אסורה ולכן אין
- 11 לאפשר אותה.
- 12 טענה זו הועלתה על ידי המערערת רק לאחר שהסתיימו חקירותיהן הנגדיות
- 13 של עדיה, אז פנתה בבקשה להגשת ראיות נוספות ביחס להתפלגות המכירות
- 14 בעסקה על בסיס נתוני הנהלת החשבונות.
- 15 בהחלטתי מתאריך 19.12.2019 (פס' 19) כתבתי את הדברים הבאים :
- 16 **"בכל הכבוד, מדובר בטענה עיקרית שלא ניתן להעלותה בשלב זה של הדיון**
- 17 **באמצעות בקשה להוספת ראיה 'טכנית ופשוטה'. מדובר בראיה הכוללת,**
- 18 **מעצם טיבה, נתונים שיצריכו היערכות של המשיב לבדיקת חומרי הגלם**
- 19 **שימשו בסיס לקביעתם ולהגשת ראיות משלימות מצדו. משמעות הדברים**
- 20 **היא דחיה ארוכה של ההליך המשפטי, תוך פגיעה בסדרי עבודתו של בית**
- 21 **המשפט וביעילות הדיונית, וזאת אין להתיר.**
- 22 **אף לא שוכנעתי כי ראיה על נתוני התפלגות המכירות תלמד בהכרח על פיצול**
- 23 **העסק ליחידות משנה ולכן ספק אם יהיה בה לתרום לחקר האמת, אף אם**
- 24 **הייתה מאושרת הבאתה".**
- 25 על רקע זה, יש לתמוה מדוע בחרה המערערת לחזור על טענה זו בסיכומיה
- 26 ולייחד לה לא פחות מ-6 עמודים (סעיפים 13-28 לסיכומים).
- 27 ב. עם זאת, למען שלמות הדיון והרבה למעלה מן הצורך, אציין כי גם לגוף העניין
- 28 לא מצאתי בטענה זו ממש. אסביר.
- 29 ג. טענת המערערת כי מכירת הלחמניות בימים ראשון עד חמישי אחה"צ מהווה
- 30 2% מהיקף מכירותיה ולכן "בטלה בשישים", כלל לא הוכחה על ידה.
- 31 המערערת טוענת כי במאפיה נמכרים שני מוצרים בלבד, ובכך היא נבדלת
- 32 ממאפיות אחרות (המערערת צרפה את תפריט מאפיית ברמן לסיכומיה), אך



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 ספטמבר 2020

ע"מ 27956-04-18 מ.י.ר ויז'ניץ בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן  
ע"מ 34503-10-18 מ.י.ר ויז'ניץ בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 קניה סמויה שביצע המשיב ביום שלישי, בתאריך 15.5.2018, מלמדת כי בימות
- 2 השבוע ניתן לרכוש במאפייה לא רק לחמניות מסוגים שונים (לחמניות בוס,
- 3 לחמניות ציפוי, לחמניות שביעיות בצורת פרח) אלא גם חלות.
- 4 המערערת מבקשת להסתמך על עדותו של רו"ח אבנר בן שלום לפיה **"יש**
- 5 **מכירה בקמעונאות מעט מעט, אני חוזר על זה, מעט מאוד. אנשים בודדים**
- 6 **שבאים לקנות"** (פרוטוקול עמ' 33 ש' 7-8); ברם, לא הוכח כי רו"ח אבנר בן
- 7 שלום נמצא בעמדת המכירה של המאפייה בימים ראשון עד חמישי, ולכן הוא
- 8 אינו יכול להעיד על היקף המכירות בימים אלו.
- 9 ד. זאת ועוד, ככל שהמערערת מבקשת לבסס את טענתה על מגזרי פעילות
- 10 בעסקה בהתבסס על פילוח מכירותיה בימים ראשון עד חמישי לפי נתוני
- 11 הנהלת החשבונות שלה, הרי שיש בכך משום הנחת המבוקש ולכן הדבר לא
- 12 יסייע בידה. לאור מסקנתי לעיל, כי מתנהלת במאפייה שיטת רישום תקבולים
- 13 לקויה, לא ניתן להסתמך על אמינות הרישומים בהנהלת החשבונות כדי
- 14 להוכיח באמצעותם את היקף המכירות במאפייה בימים ראשון עד חמישי.
- 15 כלומר, גם אם הייתה מתקבלת טענת המערערת כי 17% מהיקף מכירותיה
- 16 מייצג את מכירותיה הקמעונאיות, הרי שלא הוכח איזה שיעור מתוכו מייצג
- 17 את היקף מכירותיה הקמעונאיות המתקיימות בימים ראשון עד חמישי
- 18 אחה"צ ועל בסיס מה העמידה המערערת שיעור זה על 2% בלבד מהיקף
- 19 המכירות.
- 20 ה. מעבר לכך, על נישום הטוען כי יש להתייחס לחלק העסק שבו לא נרשם
- 21 התקבול כעסק נפרד ולהפעיל את הפסילה לאותו חלק עסק בלבד, להוכיח כי
- 22 מבחינה "ארגונית, פיסית וחשבונאית" ניתן לראות את אותו חלק עסק כעסק
- 23 נפרד ועצמאי (ראו חוזר 25/93 **"יישום מנהלי של הוראות הפקודה בעניין**
- 24 **פסילת ספרים בשל אי רישום תקבול"**).
- 25 ברם, המערערת לא הוכיחה כי מגזר הפעילות הקמעונאית המתקיים במאפייה
- 26 בימים ראשון עד חמישי בשעות אחה"צ הוא "נפרד ועצמאי" מבחינה פיסית
- 27 וארגונית וכי התקיימה לגביו מראש הנהלת חשבונות נפרדת.
- 28 המערערת לא הוכיחה כי היא מפוצלת לסניפים וכי היא מנהלת הנהלת
- 29 חשבונות עצמאית לכל סניף בנפרד.
- 30 אדרבא, מחומר הראיות עולה, כי בניגוד לטענת המערערת לפיה המכירות
- 31 הסיטונאיות נערכות במשרד בלבד כנגד הנפקת חשבונית מס, קיימות
- 32 חשבוניות בפנקס החשבונות הידני, הנמצא כזכור בדלפק המכירה ולא במשרד,



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 ספטמבר 2020

ע"מ 27956-04-18 מ.י.ר ויז'ניץ בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן  
ע"מ 34503-10-18 מ.י.ר ויז'ניץ בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

1 המעידות על מכירות סיטונאיות בדלפק המכירות הקמעונאיות, ללקוחות כגון  
2 "שעבס" (חשבונית מס' 2823/03 בסכום של 2,931 ש"ח; חשבונית מס'  
3 2817/03 בסכום של 2,865 ש"ח) או "עופר" (חשבונית מס' 2823/02 בסכום של  
4 2,137 ש"ח).  
5 הנה כי כן, כאשר לקוחות סיטונאיים מקבלים חשבוניות מס/קבלה מהקופאי  
6 בדלפק המכירה הקמעונאית, ולא רק במשרד, לא ניתן לקבל את טענת  
7 המערערת כי מתקיימת הפרדה בהנהלת החשבונות בין מגזרי פעילות  
8 השונים.  
9 ו. אציין כי בנסיבות בהן ספרי המערערת נפסלו גם לפי סעיף 130 לפקודת מס  
10 הכנסה, לאור הליקויים המהותיים שנמצאו לטענת המשיב בספריה, ובין  
11 היתר אי ניהול ספר תנועות מלאי של מוצרים מוגמרים, קיים קושי להסתמך  
12 על דיווחי המערערת אף לעניין טענותיה על היקף המכירות במגזר הסיטונאי,  
13 לא כל שכן לעניין טענותיה על פילוח מכירותיה למגזרים שונים.

### אזהרה

14  
15 77. המערערת טוענת כי השמטת הרישום בגין התקבולים הייתה מקרית ולכן ניתן  
16 להסתפק באזהרה. לצורך כך היא מציינת כי הביקורות הקודמות בעסקה היו  
17 תקינות (קוד 04) וכך גם לגבי פעילותה הסיטונאית (ראו פירוט בסעיף 20 לסיכומי  
18 המערערת).  
19 המשיב טוען כי המערערת אינה מדייקת בעניין זה וכי בשנים הסמוכות להעברת  
20 פעילות המאפייה מעסקו של בעל המניות למערערת (בשנים 2003-2004) נמצאו  
21 ליקויים בספרי העסק כאשר בעל המניות אף אישר זאת במסגרת הסכם שומה  
22 שנחתם עמו לשנים האמורות בתאריך 1.8.2007 (נספח 12 לתצהיר רובי בערעור  
23 השני).  
24 78. לא מצאתי בסיס להתערב בהחלטת המשיב שלא להסתפק באזהרה, בנסיבות  
25 העניין.  
26 הכלל שהותווה בפסיקה הוא, כי אי רישום אחד יכול ללמד על הפגם שבשיטה  
27 כולה ולכן די באי רישומו של תקבול אחד כדי להביא לפסילת ספרי הנישום (ע"א  
28 2334/90 שרותי גרר אזור בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3 פ"ד מט(1) 608 (1995)).  
29 קל וחומר במקרה דנן, בו הגעתי לכלל מסקנה כי בעסקה של המערערת מתנהלת  
30 שיטה לקויה של רישום תקבולים.  
31 מתן אזהרה הוא הסדר מנהלי שמונהג על ידי רשות המיסים לפנים משורת הדין  
32 ולא ניתן להסתפק בו מקום בו מדובר בשיטה לקויה של רישום תקבולים.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 ספטמבר 2020

ע"מ 27956-04-18 מ.י.ר ויז'ניץ בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן  
ע"מ 34503-10-18 מ.י.ר ויז'ניץ בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

79. בעניין אבו אלעאפיה (פס' 33) כתבתי את הדברים הבאים, היפים אף לענייננו:  
"מעיון בכלל החומר, וההסברים שסופקו על ידי המערער, אינני מתרשמת כי בפניי מקרה חריג ומקרי של אי רישום תקבול המצדיק מתן אזהרה. לא התרשמתי כי בעסקה של המערער קיימת שיטת ניהול מתקדמת, מאורגנת ומפוקחת על עובדים שמאפשרת הסתפקות באזהרה. חוששני כי, בתחום מכירת מוצרי המאפה, בו נערכה הביקורת נשוא ערעור זה, קיימות אינדיקציות רבות המעידות על ניהול שיטה לקויה של רישום תקבולים".  
ובהמשך:  
"דעתי היא כי החלטתו של המשיב שלא להסתפק באזהרה, בנסיבות שבפניי, אינה חורגת ממתחם הסבירות ועל כן אינני סבורה שיש להתערב בשיקול דעתו ולחייבו להסתפק באזהרה".

### טענות המערער ב"מישור ההתנהלות"

80. למערער טענות שונות ביחס ל"מישור ההתנהלות", כדבריה, לפיהן נפלו פגמים בהליך הפסילה כפועל יוצא ממערכת יחסים עכורה בין מנהל מחלקת ספרים במשרד המשיב (דרור ותארי) ובין רוי"ח של המערער (אבנר בן שלום). המערער טוענת כי פגמים אלו יורדים לשורש הליך הפסילה ומביאים לבטלותו.  
81. לא מצאתי לקבל את טענותיה של המערער בהקשר זה. אסביר.  
82. אפילו היה ממש בטענת המערער, הרי שהגורם המוסמך להחליט, ומי שהחליט בפועל, על פסילת ספריה לשנות המס הנדונות הוא סגן פקיד השומה, מר רובי בוטבול ולא מנהל מחלקת הספרים במשיב (פרוטוקול עמ' 190 ש' 31-33).  
83. ניסיון המערער להציג את סגן פקיד השומה כ"חותמת גומי" וכעושה דברו של מנהל מחלקת הספרים, לא רק שלא הוכח על ידה, אלא חוטא לאמת.  
מר בוטבול העיד כי לאחר שקיבל את המסמכים הרלוונטיים ממנהל מחלקת ספרים, הוא למד אותם, שאל את השאלות המתבקשות, ערך השלמות תוך פנייה לעובדים נוספים לפי הצורך וניהל את הליך השימוע שבסופו נתקבלה החלטתו על פסילת הספרים (פרוטוקול עמ' 174 ש' 9-24).  
לא מצאתי סיבה לפקפק בעדותו של מר בוטבול ביחס לאופן קבלת החלטת הפסילה על ידו.  
84. מעבר לכך, ההחלטה על עריכת ביקורת ספרים למערער נקבעה על פי תכנית מטה סדורה לשנת 2017 ולא על פי החלטה פרטנית של מנהל מחלקת הספרים במשרדי המשיב (פרוטוקול עמ' 189 ש' 25-26).





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 ספטמבר 2020

ע"מ 27956-04-18 מ.י.ר ויז'ניץ בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן  
ע"מ 34503-10-18 מ.י.ר ויז'ניץ בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 85. לא רק זאת, אלא שבשנת 2017, אז נערכו שתי הביקורות, מייצג המערערת היה
- 2 מר יעקב וירז'יבינסקי ולא מר אבנר בן שלום שנרשם כמייצג המערערת רק
- 3 בתאריך 16.1.2018. המערערת אינה חולקת על כך (פרוטוקול עמ' 155 ש' 5-15).
- 4 מכאן שלא הוכח הקשר הסיבתי שבין מערכת היחסים הנטענת, ככל שהייתה, על
- 5 אירועי הביקורות במאפייה בתאריכים 21.11.2017 ו- 23.11.2017.
- 6 אף לגבי האירוע מתאריך 15.5.2018, הרי שמנהל מחלקת ספרים לא ערך את
- 7 הביקורת לבדו אלא ביחד עם עובד נוסף ממחלקת ניהול ספרים, מר אהרון כהן,
- 8 וביחד עם מפקח השומה, מר חי דהן (סעיף 6 לתצהירו של ותארי).
- 9 86. לצדדים טענות זה כלפי זה בנוגע לתלונות הדדיות שהוגשו למשטרת ישראל
- 10 ולנציבות שרות המדינה, תוך שהמערערת מייחסת למנהל מחלקת ספרים
- 11 "מוטיבציית יתר" בטיפול בלקוחותיו של ר"ח אבנר בן שלום.
- 12 בכל כבוד, לא מצאתי כי טענה זו רלוונטית לענייננו.
- 13 בל נשכח, כי בסופו של דבר, נמצאו במאפייה 3 מקרים של אי רישום תקבולים
- 14 כדין ללא סיבה מספקת. אי רישום זה רובץ לפתחה של המערערת והיא אינה
- 15 יכולה לנער מעליה את אחריותה לאי רישום התקבולים. למותר לציין כי
- 16 המערערת אינה יכולה לבוא בטענות לעובדי המשיב על כי הם מבצעים את
- 17 עבודתם נאמנה.
- 18 87. בכל הנוגע לטענת המערערת כי הביקורות נערכו רק בימים ראשון עד רביעי באופן
- 19 שאינו משקף את הפעילות הקמעונאית במאפייה (סעיף 25 לסיכומיה), הרי שאין
- 20 בה ממש. הביקורות נערכו בימי שלישי (בתאריכים 21.11.2017, 15.5.2018) אך גם
- 21 ביום חמישי בשעה 13.47 בצהריים (בתאריך 23.11.2017), כאשר לעמדת
- 22 המערערת הפעילות הקמעונאית במאפייה מתרכזת בימי חמישי, החל משעות
- 23 הצהריים, ופועלת בה קופה רושמת (סעיפים 13 ו- 25 לסיכומיה).

### סוף דבר

- 24 בהסתמך על כל האמור לעיל, הערעורים שבכותרת נדחים והחלטות המשיב על פסילת
- 25 ספריה של המערערת לשנים 2016-2018, בגין אי רישום תקבול, בעינין עומדות.
- 26 המערערת תישא בהוצאותיו המשפטיות של המשיב בסך של 35,000 ש"ח.
- 27 המזכירות תמציא את פסק הדין לב"כ הצדדים.
- 28
- 29
- 30
- 31



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 ספטמבר 2020

ע"מ 27956-04-18 מ.י.ר ויז'ניץ בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן  
ע"מ 34503-10-18 מ.י.ר ויז'ניץ בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

1

2

3

4

ניתן היום, י"ב אלול תש"פ, 01 ספטמבר 2020, בהעדר הצדדים.

5

יarden סרוסי, שופטת

6

7

8

9