

ניהול ספרים

ע"מ 10-11-25399-11 פ"ש חדרה - פסילת ספרים ושומה לפי מיטב השפיטה עקב אי המצאת ספר הזמנות, ספר הובלות, ליקויים במד אוף ואי פירוט בחשבוניות (ניתן ביום 4.5.15 בבית המשפט המחוזי בחיפה בפני כב' השופט ר' סוקול)

העובדות

המחלוקת היא האם הנישום סטה מניהול ספריו באופן מהותי כדי פסילת פנקסיו וכן בשאלת היקף הכנסות הנישום ממקורות שונים.

עיקר עיסוקו של המערער בגיזום ומכירת עצים להסקה. באותה תקופה החזיק משאית לפעילותו זו וגם מונית.

פקיד השומה פסל את ספריו משום שהנישום לא עמד בדרישות ניהול הספרים לפי תוספת יא הכוללות ספר תקבולים ותשלומים, שוברי קבלה, סרט קופה רושמת, ספר הזמנות, תיק תיעוד חוץ, רשימת מלאי לסוף שנה וספר הובלות. הנישום לא הציג ספר הזמנות, ספר הובלות. (רק ביום 3.1.12 נמסר למשיב ספר הובלות וביום 22.5.12 ספר הזמנות, אולם פקיד השומה טען שאלו אינם מהימנים עליו ולא שינה את שומותיו). חשבוניות המס לא היו מפורטות כנדרש ולא ניתן היה ללמוד מהן מהו השירות שניתן, אילו טובין נמכרו, כמויות וכו'. מבדיקה צולבת התברר שהנישום לא רשם את מלוא הקניות מספקים בשנים 2004-2008. היה גם ליקוי ברישום נתוני נסיעה במונית. משכך, פסל פקיד השומה את פנקסי הנישום.

טענות הצדדים

המערער: ספר ההזמנות וספר ההובלות אותרו רק מאוחר יותר ונמסרו. ספר הובלות ממילא לא היה חייב לנהל. הנטל על פקיד השומה וזה לא הורם. אופן עריכת השומה וחישוב ההכנסות מוטעה.

המשיב: ספר ההזמנות וספר ההובלות שהוצגו באיחור (נמסרו לאחר הגשת הערעור) לא הוכנו בזמן אמת, אלא שוחזרו לצורך ההליך בדיעבד.

בית המשפט פסק

הוראות ניהול ספרים מהוות מרכיב חשוב בבירור ההכנסות. להוראות חשיבות רבה בביקורת הספרים. זו צריכה להיות יעילה מהירה וקלה¹ ללא חקירה מורכבת או פעולות בילוש אחרי מקורות ההכנסה. ניהול הספרים נועד להקשות ולהגביל את הנישום מלהתחמק מתשלומי מס וליצור מסגרת ארגונית שתמנע שכחה, הזנחה ורשלנות². חלק בלתי נפרד מההוראות הוא לשמור על הספרים לפי סעיף 25 להוראות ולהציגם לפי דרישת פקיד שומה לבקורת, אחרת אין בהם תועלת³.

לפי עדותו אמר המערער שהוא והנהג נהגו לרשום בספר הזמנות, אם כי הרישומים היו בכתב יד אחיד. כמו כן העדות לפיה ספר ההזמנות אותר במשאית לפני שנמכרה היתה שקרית, בעיקר כשהיא מתייחסת למספר שנים של רישומים וגם לא הומצא כל מסמך על מועד מכירת המשאית. גם ספר ההובלות נכתב בידי אדם אחד ברצף אחד באותה עת, אף שלטענת המערער הספר מולא על ידי הנהגים. מכאן המסקנה שהנישום לא ניהל ספר הזמנות וספר הובלות כנדרש. את טענתו כאילו אינו חייב בספר הובלות יש לדחות משום שהוא בעצמו אמר שהמשאית שימשה אותו להובלת סחורה ואף טען שניהל ספר שנחזה להיות ספר הובלות. מופיעים בספר ההזמנות סימנים לגבי הובלת רהיטים וציוד, גרוטאות ברזל וכו'. כלומר, הנישום היה חייב לנהל ספר הובלות ולא עשה כן.

ליקוי נוסף נוגע לאי פירוט מספיק בחשבוניות ביחס לכמות או משקל, סוג העץ וכדומה. גם אין פירוט של שמות הלקוחות ופרטיהם. כל זאת, בניגוד לסעיף 9 להוראות לניהול ספרים. הדבר לא עונה על דרישת ההוראות. הנישום גם לא ניהל רשימות מלאי. מבדיקה צולבת עם ספרי הספקים וספרי הנישום מסתבר שלא רשם במשך כל שנה משנות המס עשרות אלפי ש"ח של קניות ובכך ניסה להעלים הכנסות שנובעות מאותן קניות⁴.

¹ ע"א 734/89 פיקנטי תעשיות מזון בע"מ נ' פ"ש גוש דן (5.11.92), פ"ד מז' (5), 309; האתר המשפטי מסטקס.
² ע"א 789/80 פ"ש רחובות נ' צבי שקד ומיכאל עוזרי (1983), פ"ד לז' (2), 103; האתר המשפטי מסטקס. ע"א 2334/90 שרתי גרר אזור בע"מ נ' פ"ש ת"א 3 (2.4.95), פ"ד מט' (1), 608; האתר המשפטי מסטקס.
³ ע"א 718/86 אשקר נ' פ"ש נצרת, פ"ד מג' (3) האתר המשפטי מסטקס, ע"א 3771/90 עומר נ' פ"ש נצרת, פ"ד מז' (5), 177; האתר המשפטי מסטקס, עמ"ה 706/05 סעדי נ' פ"ש עכו (30.7.08), האתר המשפטי מסטקס.
⁴ ע"ש 1608/99 אבו עמרה נ' מע"מ באר שבע (13.5.02), האתר המשפטי מסטקס; ע"ש 863/04 מוניר נ' מנהל מע"מ (8.8.07), האתר המשפטי מסטקס; עמ"ה 91/91 + 146/91 סביחאת מוחמד מסעוד נ' פ"ש נצרת (4.5.93), האתר המשפטי מסטקס; ע"ש 778/90 עברדי נ' מנהל מע"מ (10.5.93), האתר המשפטי מסטקס.

ליקויים אחרים נוגעים לעניין המונית. מד האוץ לא השתנה בין התאריכים 30.3.05 ל-28.4.05, מד האוץ ליום 24.1.05 זהה גם לזה של 1.5.05. טענת רואה החשבון שהסיבה נעוצה בכך שהמונית עוברת בדיקות תקופתיות לא הוכחה. מכל המקובץ לעיל (לא נוהלו ספר הזמנות וספר הובלות כנדרש, אי פירוט חשבונות, אי רישום גניות, ליקוי במד אוץ) עולה שהספרים נוהלו בסטייה מהותית.

באשר לשומה, זו אינה יכולה להיות מדויקת בשל העדר ראיות מדויקות לגבי היקף ההכנסות¹. עם זאת, פקיד השומה אינו יכול לפעול בשירות לב, אלא עליו לבסס שומתו על נקודות אחיזה במציאות הכללית, לפי נסיונו ולפי הראיות שהוצגו².

ההערכות, ההשערות והאומדנים שמבצע פקיד השומה בערכת השומה חייבים להיות מוסברים ומובהרים, אולם ככל שלא נפל פגם בהערכות אלו והן מעוגנות בנתונים סבירים, בניסיון מקצועי ובנקודות אחיזה המצויות בתיק, לא יתערב בית המשפט בשומה³. בית המשפט יתערב בשומה רק במקרים חריגים, אם למשל, פקיד השומה טעה בהערכת הנתונים הקיימים, טעה בפרשנות הדין, או ביסס הערכתו על נתונים מטעים או בלתי סבירים⁴. הנטל לשכנע כי יש מקום להתערבות שיפוטית הוא של הנישום⁵. זאת, ע"י ראיות אובייקטיביות⁶. בהקשר זה, אין לשכוח שבידי הנישום מצוי מלוא המידע על הכנסותיו והוצאותיו. לפקיד השומה חסרים נתוני האמת רק בשל מחדלי הנישום ועל כן אינו יכול להלין על הערכות של פקיד השומה. לפיכך, אינו יכול לבסס הכנסתו על ספריו שנפסלו⁷.

הכנסה מהפעלת מונית: פקיד השומה התבסס על נתוני המוסך לגבי מד אוץ לתקופה של חצי שנה בסך כ-70,000 ק"מ ומכאן גזר לשנה שלמה לסך של 140,000 ק"מ. לאחר התחשבות בנסיעות סרק ונסיעות פרטיות הגיעה לסך של 84,603 ק"מ בשנה ואותם כפל בסך 3.15 ש"ח לק"מ בהתבסס על נתוני המחלקה הכלכלית של רשות המסים. כך הגיע להכנסה בסך 266,499 ש"ח בשנה. לאלה יש להוסיף הכנסות מהחזר הוצאות סולר שלא נרשמו.

הכנסה מהובלה: בית המשפט הפחית את מספר ימי פעילות ההובלה מ-285 יום ל-180 ימים מתוך הנחה שהמשאית שימשה גם בעסק לגיזום עצים. לגבי הכנסות מגיזום עצים בית המשפט לא התערב בשומה.

הכנסה מהפקדות בבנק, המחאות ומזומנים: נמצאו כספים העולים על סכום המחזור המדווח. בית המשפט קיבל הסברי הנישום על כך שהיה נאמן עבור אחרים בועדת סולחה ונמנע מלחייבו במס לגביהם מחשש שיהיה חיוב כפול במס. הערעור נדחה ברובו פרט לחלק מההכנסות מהובלה שצומצמו ולכספי הנאמנות.

הערות העורך

1. פסק הדין מקיף ומפורט וניתן ללמוד ממנו על דרך עריכת השומה והתגוננות מפניה.

2. פסק דין זה יכול לשמש כנורת אזהרה בתחום האזרחי לנישומים המעלימים הכנסות. הדברים בולטים כאשר הנישומים מעלימים הכנסות ברישול רב: תקלות במד אוץ של מונית, אשר משמש ככלי עיקרי לעריכת שומה, התעלמות מאפשרות של בדיקה צולבת בקשר לרכישות מספקים וכו'. כאשר נישום מחזיק כלי עבודה כלשהו, משאית, מנוף, דחפור וכו', סביר שפקיד השומה יניח שהכלי מופעל ומניב הכנסות ולכן הוא צפוי לערוך חישובים לפי תדריך של המחלקה הכלכלית. לפיכך, יש להישמר מהחזקת כלי שאינו פועל מבלי שיהיה לכך הסבר ועקבות בטוח.

¹ ע"א 734/89 פיקנטי תעשיות מזון בע"מ נ' פ"ש גרש דן (5.11.92), פ"ד מו (5), 309; האתר המשפטי מסטקס; ע"א 42/84 אריה ויוסף גרינברג נ' פ"ש רחובות (14.5.87) האתר המשפטי מסטקס; ע"א 8082/09 שקלים נ' פ"ש ירושלים 3 (27.11.11), האתר המשפטי מסטקס; ע"א 5200/06 אלקיס יבוא ושיווק בע"מ נ' מנהל מע"מ (16.11.09), האתר המשפטי מסטקס.
² ע"א 8082/09 שקלים נ' פ"ש ירושלים 3 (27.11.11), האתר המשפטי מסטקס; ע"א 8375/06 צ'צ'קס נ' מנהל מע"מ פ"ת (25.3.09), האתר המשפטי מסטקס; עמ"ה 3013/96 רפאל נ' פ"ש ירושלים (22.12.99), האתר המשפטי מסטקס; ע"א 734/89 פיקנטי תעשיות מזון בע"מ נ' פ"ש גרש דן (5.11.92), פ"ד מו (5), 309.
³ ע"א 5324/05 שחאדה נ' פ"ש עכו (9.8.09), האתר המשפטי מסטקס; ע"א 352/86 פ"ש פ"ת נ' אורן (18.4.90), האתר המשפטי מסטקס, פ"ד מד (2) 554; ע"א 62/58 פ"ש ת"א 1 נ' כץ, פ"ד יג 166 האתר המשפטי מסטקס.
⁴ ע"א 5200/06 אלקיס יבוא ושיווק בע"מ נ' מנהל מע"מ (16.11.09), האתר המשפטי מסטקס.
⁵ ע"א 112/86 מנהל מע"מ נ' חכים, פ"ד מה (2), 83 והאתר המשפטי מסטקס; ע"א 8082/09 שקלים נ' פ"ש ירושלים 3 (27.11.11), האתר המשפטי מסטקס.
⁶ ע"א 352/86 פ"ש פ"ת נ' אורן (18.4.90), האתר המשפטי מסטקס, פ"ד מד (2) 554.
⁷ ע"א 557/68 פ"ש ת"א 1 נ' בדולח, פ"ד כג (1), 495; ע"א 112/86 מנהל מע"מ נ' חכים, פ"ד מה (2), 837 והאתר המשפטי מסטקס.