בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

04 יולי 2021

ע"מ 5464-10-18 דרעי נ' פקיד שומה גוש דן

לפני כב' השופטת ירדנה סרוסי

מערער	**מרדכי דרעי** ע"י ב"כ עוה"ד יגאל מדר וחיים בן-שלום
	נגד
משיב	**פקיד שומה גוש דן** ע"י ב"כ עו"ד ניצן זגרינסקי פמת"א (אזרחי)

<u>פסק דין</u>

ספריו של המערער לשנים 2015 – 2017 נפסלו מחמת אי-רישום תקבול ללא סיבה מספקת בהתאם לסעיף 145ב(א)(1) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן: "**הפקודה**"). לאחר שהמערער המציא את סרטי הקופה לשנים 2016 – 2017, הסכים המשיב להמיר את פסילת ספרי המערער לאותן שנים לאזהרה. ברם, פסילת ספרי המערער לשנת 2015 נותרה בעינה. המערער משיג על החלטה זו ומכאן הערעור דנן שעניינו הפסילה לשנת 2015.

<u>רקע רלוונטי בתמצית</u>

1. המערער הוא בעל חנות להלבשת ילדים בשם "ביבוש" ברחוב רבי עקיבא בבני-ברק.
2. במסגרת מבצע ארצי של רשות המיסים, התקבלה במטה רשות המיסים רשימה של מאות המחאות המסתכמות בסך של 5,687,520 ש"ח, אשר נפרטו על ידי המערער במהלך השנים 2015 – 2017 אצל נותן שירותי מטבע בשם יחזקאל פנט – י.פ. המרת מט"ח (להלן, בהתאמה: "**פנט**" ו-"**הצ'יינג'**"). מדובר בהמחאות שמסר המערער לצ'יינג' אשר ברובן המכריע היו "פתוחות", כלומר, מבלי שצוין על גביהן שמות המוטבים (להלן: "**רשימת ההמחאות**").
3. המערער זומן לביקורת ניהול ספרים במשרדי המשיב.

נציגי המשיב הציגו למערער את רשימת ההמחאות וביקשו הסברים. כן ביקשו נציגי המשיב שהמערער ימציא תיעוד פנים להוכחת הסבריו, לרבות את סרטי הקופה לשנים

הרלוונטיות. אולם, המערער לא הציג את סרטי הקופה. רק לאחר התערבות בית המשפט, המערער הציג את ספריו ואת סרטי הקופה לשנים 2016 – 2017, אולם סרט הקופה לשנת 2015 לא הוצג כלל.

4. ביום 30.7.2018 הציג פנט במשרדי המשיב תצהיר שבו פירט את אופן פעילות הצ'יינג'. בתצהירו ציין פנט, בין היתר, כי כל ההמחאות שנרשמו בכרטיסי הלקוחות בעסקו נפדו על ידי הלקוח שעל שמו הם רשומים, וביניהם גם המערער.

5. המשיב פנה ללקוחה של המערער, הגב' יפית ברזילי (להלן: "**גב' ברזילי**"), שאישרה כי המחאה שנתנה על סך של 230 ש"ח מיום 30.10.2015 היא בגין רכישת בגדים מחנותו של המערער, ולפיכך היא מהווה "תקבול" כהגדרתו בהוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ג-1973 (להלן: "**הוראות ניהול ספרים**").

6. בנסיבות אלו, החליט המשיב לפסול את ספריו של המערער לשנת 2015.

<u>טענות המערער</u>

7. המשיב זנח את כלל טענותיו לתקבולים שלא נרשמו מלבד תקבול אחד בלבד של הגב' ברזילי. המערער הצליח להוכיח כי אכן הוצאה קבלה בגין תקבול זה לידי הגב' ברזילי. המערער העיד כי הוציא לה קבלות תמיד, וגם הגב' ברזילי העידה כי היא קיבלה קבלות תמיד וכי אף היה לה כרטיס לקוח. עדותה זו לא נסתרה. לשני עדי המשיב אין כל ידיעה האם הגב' ברזילי קיבלה קבלה או לא. אין אלא לקבוע שהמשיב לא עמד בנטל לפי סעיף 145ב(א)(1) לפקודה.

8. ההליך הנכון שהיה על המשיב לנקוט מלכתחילה לגבי שנת 2015 היה פסילה בגין חוסר בסרט קופה רושמת, בהתאם לסעיף 145ב(ב) לפקודה. לנציג המשיב לא הייתה תשובה מדוע לא נקט בפסילה מכוח סעיף זה.

9. לכל היותר, על המשיב להטיל אזהרה לשנת 2015.

<u>טענות המשיב</u>

10. המערער לא עמד בנטל השכנוע ולא הראה כי התקבולים שנמצאו בשנת 2015 נרשמו בספריו. בין היתר, המערער לא עמד בנטל השכנוע כי התקבול על סך של 230 ש"ח מיום 30.10.2015 מגב' ברזילי נרשם בספריו, או כי תקבול בסך של 140 ש"ח מיום 17.8.2015 "לפקודת ביבוש" נרשם בספריו. בהתאם לדין, די באי-רישום תקבול אחד כדי להעיד על פגם בשיטה כולה ולהביא לפסילת הספרים. לא כל שכן, במקרה שלפנינו בו מדובר

בשיטה לקויה מתמשכת, בה נמצאו מאות המחאות פתוחות, בסכומים נמוכים המתאימים לאופי העסק, אשר נפרטו בצ'יינג'.

11. המערער גם לא רשם את התקבולים בהתאם לסעיף 7(ג) להוראות ניהול ספרים. אי-רישום תקבול כדין כמוהו כאי-רישום, שכן המשיב לא יכול להתחקות אחר התקבולים מבלי שיהיה לו נתיב ביקורת ראוי.

12. יש לזקוף לחובת המערער את העובדה שבחר שלא להציג את סרט הקופה לשנת 2015. בהתאם, יש לקבוע כי התקבולים לא נרשמו. כן יש לזקוף לחובתו את העובדה שלא הציג כל ראיה בקשר לטענותיו בנוגע לאי-שמירת גיבוי סרט הקופה לשנת 2015 וכן שלא זימן את פנט למתן עדות. כמו כן, המערער בחר שלא להציג את פלטי רכישתה של גב' ברזילי בכרטיס המועדון, וגם זאת יש לזקוף לחובתו.

13. לא ניתן לקבל את טענת המערער לפיה, על אף העדר הצגת סרט הקופה, המשיב לא הוכיח כי התקבול לא נרשם. משהראה המשיב כי מדובר בתקבול עסקי – עניין שאין עליו מחלוקת – ומשעה שהמערער בחר שלא להציג את סרט הקופה אותו הוא חייב לנהל, לא ניתן להיווכח כי התקבולים אכן נרשמו ובכך לא עמד המערער בנטל השכנוע המוטל לפתחו. אחרת, כל נישום שיימצא אצלו תקבול עסקי, יבחר שלא להציג את סרטי הקופה, בטענה כי המשיב לא הוכיח כי התקבול לא נרשם, וייווצר מצב בו ייצא חוטא נשכר.

14. בצ'יינג' נמצאו המחאות פתוחות מאנשים שונים בסכומים נמוכים המתאים לאופי עסקו של המערער, אשר רישומן כדין לא הוכח. כשנשאל המערער על אודות פשרן של המחאות אלו, מסר כי חלק מההמחאות מהווה תקבולים עסקיים ואילו חלק אחר אינו מהווה תקבולים עסקיים, אלא הלוואות שנטל מאנשים שונים. המערער לא העיד את נותני ההלוואות ולא הציג כל אסמכתא ביחס לטענתו כי היה מוגבל באמצעים ולכן נדרש לקחת הלוואות.

15. עוד טוען המשיב, כי אין גם כל היגיון בגרסתו של המערער. בין ההמחאות שפדה המערער בצ'יינג', נמצאו המחאות בסכומים של 75.65 ש"ח, 106.80 ש"ח, 160.65 ש"ח וכדומה. כשנשאל המערער כיצד נטל הלוואות בסכומים נמוכים ובעשרות אגורות, ציין המערער כי סכומים אלה אינם מתאימים לאופי העסק מכיוון שלא נמכרת סחורה בחנות בעשרות אגורות, אלא בשקלים עגולים בלבד. ברם, כשעומת עם העובדה שבסרט הקופה נמצא תיעוד לתקבולים שאינם בשקלים עגולים בלבד, חזר בו המערער מגרסתו וטען כי ייתכן שקיבל תקבולים כאלה, לאור מבצעים שהיו בחנות.

16. המערער מבקש לסמוך ידיו על עדותה של גב' ברזילי, אלא שגב' ברזילי חזרה פעם אחר פעם על האמירה כי במקרה הספציפי הזה היא אינה זוכרת האם קיבלה קבלה. לפיכך, המערער לא הציג כל ראיה לרישום התקבול. ממילא המערער קיבל תקבולים עסקיים נוספים בשנת 2015 אשר לא הוכח רישומם, דוגמת ההמחאה "לפקודת ביבוש".

17. המשיב כופר בטענת המערער כי סעיף 145ב(א)(1) לפקודה איננו הסעיף הנכון לענייננו. בעסקו של המערער נמצאו תקבולים שלא נרשמו. כמו כן, אין הוראה בחוק המכפיפה את השימוש רק לסמכות אחת מתוך מנעד הסמכויות של המשיב.

<u>דיון והכרעה</u>

<u>על נטל ההוכחה בפסילת ספרים</u>

18. עוד קודם לדיון בנסיבות המקרה הספציפיות, נראה כי בין הצדדים ניטשת מחלוקת בדבר נטלי ההוכחה השונים בהליך פסילת ספרים בכלל, ועל פי סעיף 145ב(א)(1) לפקודה בפרט.
מטיעוני המערער עולה כי לדידו הנטל להוכחת רכיבי סעיף 145ב(א)(1) לפקודה מוטל על המשיב (ראו למשל סעיף 7א לסיכומי המערער), ואילו המשיב טוען כי נטל השכנוע בהליך מוטל על המערער.
לאור זאת, עולה הצורך לחזור ולהזכיר מושכלות ראשונים בדבר נטלי ההוכחה בהליך, דבר שממילא ישרת את בית המשפט בבואו להכריע בנסיבות המקרה הספציפיות.

19. על מי מוטלים אפוא הנטלים השונים בהליך?
בתמצית, בהליך של פסילת ספרים, נטל השכנוע מוטל על המערער, כבכל הליך מס, ואילו הנטל הראשוני להוכחת הליקויים, מוטל על המשיב.
בית המשפט העליון עמד על כך ממש לאחרונה בגדרי ע"א 5072/19 **שווארמה א.ש. בע"מ נ' פקיד שומה חדרה**, פס' 25 – 28 ו-34 (9.5.2021) (להלן: "עניין **שווארמה**"), ואין אלא להביא את דבריו הקולעים בעניין זה:

"אף כי, מי ש'המוציא מחברו' הוא הנישום, הנושא ב'נטל השכנוע' המרכזי, די נהיר מתוך האמור, כי לצורך פסילת הספרים יש להטיל על המשיב את הנטל להראות כי נמצאו בספרים ליקויים או כי התקבל תקבול עסקי שהושמט מהספרים ... ויש לחדד. אין משמעות הדבר כי לצורך פסילת הספרים 'יתהפכו היוצרות' ועל המשיב יוטל 'נטל השכנוע'. הטלת נטל השכנוע על המשיב אינה מתיישבת עם נקודת המוצא הכללית בערעורי מס עליה דובר לעיל כי 'המוציא

מחברו' יהיה בדרך כלל הנישום המערער על ההחלטה המנהלית של פקיד השומה ... המחוקק קבע חובה לניהולם של ספרים מסוימים, לפי סוגי הנישומים, והיא הכרחית לצורך בדיקה נאותה של הצהרות הנישומים ביחס להכנסותיהם. סטייה מהותית מההוראות, כל שכן אי-רישום תקבולים בספרים פוגעת באפשרות לבצע ביקורת יעילה על ספרי הנישומים ולחתור לקביעת מס אמת. הנטל להראות כי אכן נפגעה האפשרות לבצע ביקורת אמת על ספרי הנישום אינו יכול להיות מכביד ביותר, שאם לא כן נקלע ל'מעגל שוטה'. לא ניתן לתת יד למצב שבו מנוע המשיב מלבצע ביקורת אמת על הספרים, בשל מחדליו או מעשיו של הנישום, ובכך גם נמנעת ממנו דה-פקטו האפשרות להוכיח כי הספרים לקויים או כי לא נערכו כיאות. אם כן, הנטל המוטל על כתפי המשיב, לצורך פסילת הספרים, אינו נטל השכנוע. מהו אם כן אותו נטל המוטל על המשיב באותו שלב. בתשובה לכך, אין הרבה מקום לספק כי המשיב רשאי להתבסס בהקשר זה על ראיות מנהליות ... אולם משהורם הנטל על ידו, עובר הנטל לנישום להראות 'סיבה מספקת' כלשון סעיף 145ב(א)(1) לפקודה לאי-הרישום או לליקויים. אם לא הורם הנטל על ידי הנישום, ניתן לפסול את הספרים ... היינו, לאחר שהמשיב עמד בנטל המנהלי במעשה פסילת ספרי הנישום, והוצאה שומה לפי מיטב השפיטה, נחצה 'קו פרשת המים'. או אז, הכדור עובר למגרשו של הנישום, עליו רובץ נטל כבד יותר.

...

לסיכום אפוא, נקודת המוצא היא כי נטל השכנוע מוטל על הנישום. לגבי כל אחד מהמקרים הבאים יחולו הנטלים האמורים: (א) לצורך פסילת הספרים – מוטל הנטל על המשיב להראות קיומם של ליקויים, רישום לקוי או אי-רישום בספרים. אין מדובר ב'נטל השכנוע' הרובץ עדיין על כתפי הנישום, כאשר רשאי המשיב להסתמך על ראיות מנהליות".

20. מהאמור עולה, אפוא, כי על המשיב להוכיח בראיות ראשוניות כי לא נרשם תקבול, ואילו הנטל הכללי בהליך, עדיין מוטל על הנישום.

21. אקדים ואציין כי בנסיבות המקרה דנן, עלה בידי המשיב להרים את הנטל הראשוני המוטל עליו להוכחת אי-רישום התקבולים, ואילו המערער כשל מלהרים את נטל השכנוע הרובץ עליו להוכיח כי התקבולים אכן נרשמו כדין.

22. סעיף 145ב(א)(1) לפקודה קובע, בין היתר, כי "**נישום הרושם תקבוליו בסרט קופה רושמת, שובר קבלה, חשבונית, ספר פדיון יומי או תעוד אחר שהוא חייב לנהל על פי הוראות המנהל מכוח סעיף 130, ולא רשם בהם תקבול שהיה חייב לרשמו על פי אותן**

הוראות, יראו את פנקסיו כבלתי קבילים זולת אם שוכנע פקיד השומה כי היתה סיבה מספקת לאי הרישום".

23. בהתאם, על מנת לברר האם אכן יש מקום לפסילת הספרים בהתאם לסעיף 145ב(א)(1) לפקודה, יש לבחון שני רכיבים: האם התקבל אצל הנישום "תקבול", והאם אותו תקבול "נרשם". אעמוד להלן על שני הרכיבים.

<u>"תקבולים"</u>

24. המערער טוען כי התקבול היחיד שהוכח כי התקבל הוא ההמחאה מגב' ברזילי. מנגד טוען המשיב כי ישנם תקבולים נוספים שהתקבלו, לרבות המחאה בסך של 140 ש"ח "לפקודת ביבוש", וכן המחאות נוספות בסכומים נמוכים ההולמים את אופי העסק.
כלומר, אין מחלוקת למעשה בין המערער לבין המשיב כי ההמחאה מגב' ברזילי מהווה "תקבול".
אקדים את המאוחר ואציין, כי לא מצאתי שהמערער עמד בנטל השכנוע להוכיח כי תקבול זה נרשם כדין, ולפיכך, די בתקבול זה כדי להביא לפסילת ספריו.

25. עם זאת, ועל מנת שלא יימצא הדף חסר, אוסיף כי, לטעמי, המשיב הוכיח, בוודאי ברמת ההוכחה הנדרשת ממנו בשלב הראשוני, כי גם יתר ההמחאות האמורות מהוות תקבולים. כך בוודאי בקשר להמחאה בסך של 140 ש"ח "לפקודת ביבוש", אשר המערער כלל לא טען בנוגע אליה, וכך גם בנוגע לשאר ההמחאות בסכומים ההולמים את אופי העסק. אסביר להלן.

26. **ראשית**, המערער בעצמו הודה כי מתוך כלל ההמחאות ישנם גם תקבולים עסקיים, בסך של בין 20 ל-30 אלף ש"ח (עמ' 8, ש' 32 – 34 ועמ' 12, ש' 19 – 21 לפרוטוקול). המערער טען בהקשר זה כי כל התקבולים נרשמו כדין, רכיב אשר ייבחן להלן.

27. **שנית**, לדעתי, ההמחאות בסכומים נמוכים יחסית מהווים תקבולים, שכן מחד גיסא מדובר בסכומים ההולמים את אופי העסק לממכר בגדי ילדים, ואילו מאידך גיסא, לא שוכנעתי כי מקורן של ההמחאות הוא בכל גורם אחר.

28. המערער טוען בהקשר זה כי מדובר בהלוואות או לחילופין בהמחאות, שאמנם נרשמו על שמו בצ'יינג', אולם הן נפדו על ידי צדדים שלישיים.
אין בידי לקבל טענות אלה.

29. בכל הנוגע לטענה כי מדובר בהלוואות, מוקשה בעיניי כי למערער, אשר העיד כי היה זקוק למזומן, יימסרו דווקא המחאות בסכומים נמוכים כהלוואה, חלף מתן מזומן.

כל טענתו ל"גלגול" של המחאות (ראו למשל עמ' 15 – 16 לפרוטוקול), יכולה לעמוד לו רק כאשר מדובר בהמחאות עצמיות ובסכומים גבוהים. כאשר מדובר בסכומים נמוכים, ודאי שהיה עדיף למערער, גם לשיטתו, לקבל את הסכומים במזומן. על זאת יש להוסיף, כי המערער לא הוכיח, ולו בראשית ראיה, כי אכן מדובר בהלוואות. כמו כן, בחלק מן ההמחאות מופיעים סכומים שאינם "עגולים", כלומר שקלים ואגורות. אין כל היגיון להעניק הלוואה דווקא בסכומים כאלה, והדעת נותנת כי מדובר בתקבול בגין קניית בגדים. גם גרסתו של המערער כי בחנותו לא נמכרים בגדים בסכומים שאינם עגולים, נסתרה במהלך חקירתו (עמ' 20 – 21 לפרוטוקול). במצב עניינים זה, לא ניתן לקבל את גרסתו.

30. כך גם בנוגע לטענה, כי מדובר בהמחאות שנפדו על ידי צדדים שלישיים.

בתצהיר פנט, בעל הצ'יינג', נאמר במפורש כי כלל ההמחאות הרשומות על שמו של המערער, אכן נפדו על ידו: "**משכך, ברור כי הצ'קים הרשומים בכרטיסי הלקוחות בעסק, נפדו ע"י הלקוח על שמו הם רשומים. בהתאם, אני עומד מאחורי הרישומים ואהדוף כל טענה שתיטען ע"י לקוח כי בעסק 'הדביקו' צ'קים לכרטיסים לא מתאימים**" (סעיפים 17 – 18 לתצהיר פנט, נספח 7 לתצהיר המשיב).

המערער לא זימן את פנט לחקירה על מנת להפריך את גרסתו, על אף שטען במפורש בתצהירו כי יעשה זאת (סעיף 7 לתצהיר המערער), וכל שיש בפני בית המשפט בהקשר זה, הוא תצהירו של פנט, שלא נסתר. גם כאן, המערער לא הביא ולו ראשית ראיה כי מדובר בהמחאות של צדדים שלישיים, ולכן לא ניתן לקבל את גרסתו.

31. לפיכך, אני קובעת כי המשיב הוכיח כי התקבלו "תקבולים", הן לגבי ההמחאה של גב' ברזילי, הן לגבי ההמחאה שרשומה לפקודת "ביבוש" והן לגבי ההמחאות בסכומים הנמוכים, ההולמים את אופי העסק.

<u>"שלא נרשמו"</u>

32. כעת נותר לברר, האם אותם תקבולים אכן נרשמו בספרי המערער.

גם כאן, אני סבורה כי המשיב עמד בנטל הראשוני המוטל עליו להוכיח את אי-רישום התקבולים, ואילו המערער לא עמד בנטל השכנוע המוטל עליו, להוכיח כי התקבולים אכן נרשמו כדין.

33. אין מחלוקת בין הצדדים כי סרט הקופה לשנת 2015 לא הוצג. בכך, הורם הנטל הראשוני המוטל על המשיב להראות כי התקבולים לא נרשמו. אם לא כן, בכל פעם שהנישום יבקש להתחמק מהתמודדות עם טענות על אי רישום תקבולים, הוא יימנע

מלהציג את סרטי הקופה הרושמת. בכך ייווצר אותו "מעגל שוטה" עליו עמד בית המשפט העליון בעניין **שווארמה**, כאמור לעיל: "**לא ניתן לתת יד למצב שבו מנוע המשיב מלבצע ביקורת אמת על הספרים, בשל מחדליו או מעשיו של הנישום, ובכך גם נמנעת ממנו דה-פקטו האפשרות להוכיח כי הספרים לקויים או כי לא נערכו כיאות**".

יש לזקוף אפוא לחובתו של המערער את אי-הצגת סרט הקופה לשנת 2015 ויש בכך כדי להרים מיניה וביה את הנטל הראשוני המוטל על המשיב.

34. המערער טוען כי אי-הצגת סרט הקופה לשנת 2015 אינו באשמתו ונובע ממחדל של חברה חיצונית.

לא ניתן לקבל טענה זו.

ראשית, המערער לא הביא ולו בדל הוכחה להוכחת טענתו זו והוא אף סתר את עצמו. כך, בסעיף 5 לתצהירו, טען המערער כי "**הגיבויים לשנת 2015 לא נשמרו ע"י החברה**", ואילו בדיון החקירות, כאשר נשאל מדוע לא הביא כל הוכחה לטענתו זו, השיב כי הפניה לחברה נעשתה רק לאחר הכנת התצהיר: "**... אבל הפניה אליהם הייתה אחרי התצהיר, אנחנו, אני פניתי טלפונית והם לא היו מוכנים לשלוח לי שום מכתב רק אחרי שעורך הדין פנה אליהם הם אישרו לכתוב בכתב את התגובה שלהם ויש אותה, אני ראיתי אותה**" (עמ' 6, ש' 25 – עמ' 7, ש' 3 לפרוטוקול).

לא הייתה כל מניעה כי המערער יציג ראיות להוכחת טענתו, וגם כאן, לא ניתן לקבל את גרסתו שנטענה בעלמא.

שנית, מהאמור במהלך חקירת המשיב מתחזקת המסקנה כי אין בטענה זו ולא כלום. כך, במהלך דיון החקירות, הוצג לנציג המשיב מסמך שלכאורה אמור לתמוך בעמדת המערער, אולם מתגובת נציג המשיב עולה כי המסמך אינו מוכיח את שנטען וכי החברה כלל לא לקחה על עצמה את האחריות לגבות את הרישום בענן (עמ' 75, ש' 21 – עמ' 77, ש' 18 לפרוטוקול). ישנו הבדל תהומי בין ניהול החשבונות בזמן אמת באמצעות תוכנה, לבין שמירתם וגיבויים.

לא למותר לציין בהקשר זה, כי בהתאם לסעיף 25 להוראות ניהול ספרים, החובה להחזיק, לשמור ולגבות את מערכת החשבונות מוטלת על הנישום.

35. בניגוד לנטל הראשוני שהורם על ידי המשיב, המערער לא השכיל להרים את נטל השכנוע הרובץ עליו.

המערער טען בעלמא כי כל התקבולים נרשמו כדין, אולם גם כאן, מלבד טענה כללית, המערער לא הביא ולו ראשית ראיה להוכחת טענותיו. דווקא ההיפך הוא הנכון. כאשר

התבקש המערער לציין אילו מההמחאות מהוות תקבולים ואילו לא – הוא טען כי אין ביכולתו לעשות כן ביחס לכלל ההמחאות (ראו עמ' 10 לפרוטוקול). לו אכן רשם המערער את כל התקבולים כדין, לא הייתה כל מניעה מצדו לעמוד במדויק ובמהירות על כלל ההמחאות ששולמו כתקבולים.

36. המערער מסתמך על עדותה של הגב' ברזילי כעדות המוכיחה את גרסתו.

בכל הכבוד, המערער לא יכול להיבנות מעדותה של הגב' ברזילי.

ראשית, בניגוד לנטען על ידי המערער, הגב' ברזילי לא טענה כי היא קיבלה קבלה בגין התקבול, אלא היא טענה שהיא לא זוכרת אם היא קיבלה קבלה באותו מקרה (עמ' 34, ש' 11 – 18 לפרוטוקול):

> "**ש: את זוכרת אם היית מקבלת קבלה? או במקרה של ה-30.10.15 אם קיבלת קבלה או לא קיבלת קבלה?**
>
> **ת: אני לא זוכרת בדרך כלל תמיד הייתי מקבלת קבלות כי הייתי קונה בשביל הילד וככה הייתי מחליפה כל הזמן אבל,**
>
> **ש: במקרה הספציפי הזה את זוכרת?**
>
> **ת: אני ממש לא זוכרת.**
>
> **ש: אוקיי.**
>
> **ת: בדרך כלל ככה זה היה אבל להגיד לך שעל זה היה? אני לא זוכרת**".

על סמך טענה כללית לא ניתן לקבוע כי באותו מקרה ספציפי אכן נרשם התקבול. לו המחלוקת הייתה ממוקדת רק באותו תקבול ובמצב עניינים "רגיל", ייתכן שהיה די בעדותה הכללית של גב' ברזילי. אלא שבענייננו מדובר במאות המחאות פתוחות, בסכומים ההולמים את אופי העסק, שנפדו בצ'יינג' חלף פדייתם בבנק, מבלי שהומצא סרט הקופה הרלוונטי לאותם תקבולים – מקבץ נסיבות שמטיל צל כבד על גרסת המערער. במצב עניינים זה, על המערער מוטל נטל כבד יותר להוכיח את גרסתו, ואין די בעדותה הכללית של הגב' ברזילי לעניין הקבלות על מנת להוות ראיה לכך שהתקבול נרשם, חלף הצגת ראיה קונקרטית וספציפית בנוגע לרישום התקבול המדובר. המערער יכול היה להביא ראיה בנוגע לאותו תקבול ספציפי, למשל את פלט העסקאות של כרטיס המועדון של הגב' ברזילי, ומשלא עשה כן, לא ניתן לקבל את גרסתו.

שנית, אף אם היה די בעדותה של הגב' ברזילי בנוגע לאותו תקבול, ממילא לא הוצגה כל הוכחה ביחס לרישום שאר התקבולים, ולכל הפחות, ביחס לרישום התקבול על סך של 140 ש"ח "לפקודת ביבוש".

37. לפיכך, יש לקבוע כי המשיב עמד בנטל הראשוני המוטל עליו להוכיח כי לא נרשמו תקבולים, ואילו המערער לא עמד בנטל השכנוע להראות כי אכן התקבולים נרשמו כדין. המערער נמנע מלצרף לתצהירו כל מסמך או ראיה, והתוצאה – בהתאם.
אין באפשרותו של בית המשפט לקבל את טענותיו של המערער אך על בסיס עדותו שלו בלבד ומבלי שהן נתמכות בראיה כלשהי שהיה ניתן להביאה (ע"מ (מחוזי מרכז) 30290-01-13 **כץ נ' פקיד שומה פתח תקווה**, פס' 38 (2.3.2018)).

38. עוד אציין כי לטעמי מדובר בשיטה ובניהול לקויים, המצדיקים את פסילת הספרים אף עקב אי-רישום תקבול אחד.
כך, המערער נהג, כעניין שבשגרה, לפדות מאות המחאות "פתוחות", ללא שם המוטב, בצ'יינג' מקומי ובסכומים ההולמים את אופי העסק. המערער גם לא היה יכול להראות במסגרת רישומיו, ובניגוד להוראות סעיף 7(ג) להוראות ניהול ספרים, אלו מההמחאות ניתנו כתקבול.
<u>בהצטבר כלל נסיבות אלו, יש לקבוע כי מדובר בשיטה ובניהול לקויים המצדיקים את פסילת הספרים לשנת 2015.</u>
<u>בכל הנוגע לשנים 2016-2017, ניתן תוקף להחלטת המשיב להמיר את פסילת הספרים באזהרה</u>.

39. בהערת אגב אציין טרם סיום, כי הגם שאין בכך כדי להביא לאיון הפסילה, טוב היה עושה המשיב אם היה עומד במדויק על הנסיבות האופפות את המקרה, והיה פוסל את הספרים על בסיס סעיף 145ב(ב) לפקודה, המתאים יותר לענייננו, חלף הפסילה על בסיס סעיף 145ב(א)(1) לפקודה ("**נישום החייב בניהול סרט קופה רושמת על פי הוראות המנהל מכוח סעיף 130 ולא ניהלו, יראו את פנקסיו כבלתי קבילים**").
עוד אני מוצאת למתוח ביקורת על התנהלות המשיב, אשר לא נימק כדין את הודעת הפסילה. כעולה מהודעת הפסילה (נספח 8 לתצהיר המשיב), המשיב לא נימק לגופו של עניין את החלטת הפסילה אלא דחה באופן לאקוני וללא שום הסבר את השגת המערער, באופן שלא אפשר למערער לעמוד על טיב טענותיו. אומנם המערער לא התייחס לכך וממילא מחדל זה נרפא במהלך ההליך השיפוטי (ע"א 32/18 **חברת לון אורן אריזות 2005 בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף תל-אביב 2** (20.6.2021)), אולם על המשיב לקחת זאת לתשומת לבו ולדאוג לכך כי מקרה זה לא יישנה.

40. סיכומם של דברים, הערעור נדחה.
המערער, אשר טען טענות בעלמא ללא הצגת בדל ראיה להוכחת טענותיו, יישא בהוצאות המשיב בסך של 35,000 ש"ח.

ניתן היום, כ"ד תמוז תשפ"א, 04 יולי 2021, בהעדר הצדדים.

