

בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 5072/19

לפני: כבוד הנשיאה א' חיות
כבוד השופט ד' מינץ
כבוד השופט ע' גרוסקופף

המערערים: 1. שווארמה א.ש. בע"מ
2. שיפודי ש.ס. בע"מ
3. שמעון נחום
4. מרדכי חן
5. יורשי המנוח שלום שוורץ ז"ל

נ ג ד

המשיב: פקיד שומה חדרה

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי חיפה
(השופט ר' סוקול) מיום 21.04.2019 בתיקים [ע"מ 30567-02-16](#)
[פורסם בנבו]; [ע"מ 30660-02-16](#); [ע"מ 30624-02-16](#)
16; [ע"מ 30618-02-16](#); וע"מ 30579-02-16

תאריך הישיבה: כ"ג בניסן התשפ"א (05.04.2021)

בשם המערערים: עו"ד נועה לב גולדשטיין; עו"ד אדם קדש
בשם המשיב: עו"ד הילה בז'ה-דולינסקי

ספרות:

יוסף גרוס **דיני המס החדשים** (מהדורה 3, המהדורה שלישית, 2003)
יצחק זמיר **הסמכות המינהלית**
דפנה ברק-ארז **משפט מינהלי**

חקיקה שאוזכרה:

פקודת מס הכנסה [נוסח חדש] - לא מרובד: סע' 5(9), 130(ב), 130(יא), 145, 145(א), 145(ב), 145(א), 150, 150(א), 151, 152(ב), 155, 158, 158(א)
תקנות סדר הדין האזרחי, תשמ"ד-1984 (כפי שהיו נכון ליום 31.12.2020): סע' 460(ב)
חוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975
הוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), תשל"ג-1973
תקנות בית משפט (ערעורים בעניני מס הכנסה), תשל"ט-1978: סע' 10(א)

מיני-רציו:

* ערעור במסגרתו עומד ביהמ"ש העליון על חובתו של פקיד השומה לקיים דיון במסגרת הליכי השומה וההשגה שלפניו שבגדרו תישמענה מלוא טענות הנישום חלף הותרת הדיון בעניינים אלו לפתחו של ביהמ"ש בהליכי ערעורי המס. כן הכריע ביהמ"ש בדבר נטלי הראיה החלים על הצדדים בעת פסילת ספרי נישום ובעת הליך קביעת שומה לפי מיטב השפיטה.

* מסים – מס הכנסה – שומה לפי מיטב השפיטה

* מסים – מס הכנסה – נטל ההוכחה

* מסים – מס הכנסה – ספרי חשבונות: פסילתם

* מסים – מס הכנסה – פסילת פנקסים

* מסים – מס הכנסה – זכות הטיעון

.

ערעור על פס"ד מחוזי במסגרתו נדחו ערעורי המס שהגישו המערערים. רקע: מערערות 1 ו-2 הן חברות המפעילות מסעדה מזרחית, דוכנים למכירת שווארמה ואולם אירועים בעיר חדרה. לאחר ביקורת שבוצעה על ידי המשיב בעסקי החברות בשנת 2013, נמצא שהחברות דיווחו על אחוז חומר גלם בשיעור גבוה בהרבה מהשיעור המקובל בענף שבו הן עוסקות (45.5%-53% לעומת 20%-27%). כמו כן, גבה טורא בין מערערים 3-5, בעלי המניות בחברות והם הגישו תביעות אזרחיות זה כנגד זה אשר במסגרתן הם חשפו כי משכו כספים ומוצרים מהחברות, ניכו הוצאות פרטיות באמצעותן וביצעו עמן עסקאות חריגות בהיקף של מיליוני ש"ח, מבלי שהדבר תועד בספרי החשבונות של החברות. משלא עלה בידי המערערים לתת הסבר על אודות אי הסדרים בספרי החשבונות של החברות, פסל המשיב את הספרים של החברות לשנים 2009-2012. בהמשך לכך ערך המשיב שומות מס עבור השנים שפורטו לפי מיטב השפיטה וזקף לבעלי המניות רווחים כשיעור כל אחד מהם בחברות (שליש לכל אחד). כן מצא המשיב כי החברות שילמו דמי ניהול לשתי חברות פרטיות בבעלותו של מערער 4 ועל כן זקף תשלומים אלו לשומתו האישית. לגבי מערער 5 (נפטר ותחתיו באים היום יורשיו) נמצא כי בהיותו מחזיק בפטור ממס לנכה "ניפח" את הכנסתו ממשכורת עד לגובה תקרת הפטור על אף שבפועל הכנסתו הייתה נמוכה יותר.

יצוין כי בעקבות דרישת ביהמ"ש מבאת כוח המשיב שתודיע את עמדתה לגבי שתי סוגיות שהועלו בדיון (שיפורטו בהמשך), המשיב הודיע כי הוא נכון להעמיד את שיעור הפחת הכללי בתחשיב הכלכלי שנערך לחברות לשנות המס 2009-2012 על 15% חלף 10% כפי שנקבע בשומות המשיב ולייחס את ההכנסות מדיבידנד שיוחסו לבעלי המניות בשנים הנ"ל לשנות המס 2011-2012, באופן זהה למתכונת שנקבעה בשומות שהוצאו למערער 5.

.

ביהמ"ש העליון (מפי השופט ד' מינץ, בהסכמת הנשיאה א' חיות והשופט ע' גרוסקופף) פסק:

בכפוף לביצוע התיקונים בשומות לפי הודעת המשיב לעיל, ביהמ"ש דחה את הערעור לפי תקנה 460(ב) לתקסד"א-1984. זאת, שכן פסק הדין מבוסס על ממצאי עובדה שאין מקום לדחותם; הממצאים שנקבעו בפסק הדין תומכים במסקנה המשפטית; לא נמצאה בפסק הדין טעות בחוק והיוצא ממנו.

עם זאת ומבלי לפגוע באמור, ביהמ"ש מוצא להתייחס לשתי נקודות הקשורות זו בזו אשר הועלו בדיון, מפאת חשיבותן. הראשונה, בעניין חובתו של המשיב לקיים דיון במסגרת הליכי השומה וההשגה שלפניו שבגדרו תישמענה מלוא טענות הנישום חלף הותרת הדיון בעניינים אלו לפתחו של ביהמ"ש בהליכי ערעורי המס. השנייה נוגעת לנטלי הראיה החלים על הצדדים בעת פסילת ספרי נישום ובעת הליך קביעת שומה לפי מיטב השפיטה. (השאלה הראשונה דנה באופי הדיון המתקיים אצל המשיב. והשאלה השנייה דנה בשאלת הוכחת הטענות שבעקבותיהן יוכרע הדיון).

זכות הטיעון בהליכי השומה: ככלל הליכי השומה המתנהלים אצל המשיב כוללים שני שלבים. בשלב א' נקבעת ההכנסה החייבת של הנישום לפי סעיף 145 לפקודה. בשלב זה יכול המשיב לאמץ את שומתו העצמית של הנישום. מנגד, לפי סעיף 145(א)(2) לפקודה קיימת למשיב גם הסמכות שלא לאמץ את השומה העצמית של הנישום ולקבוע שומה לפי מיטב השפיטה. או אז, אם הנישום מעוניין להשיג על קביעת המשיב, הוא רשאי לעשות זאת לפי הוראת סעיף 150 לפקודה והליך השומה עובר לשלב ב'. בשלב זה עומדות למשיב לפי סעיף 151 לפקודה סמכויות לדרוש לצורך הדיון בהשגה כל מסמך או פרט הדרוש לו לשם קביעת ההכנסה. אם הנישום והמשיב אינם מגיעים להסכמה בדבר שיעור ההכנסה, המשיב יכול להוציא לפי סעיף 152(ב) לפקודה צו בו הוא רשאי להקטין, להגדיל או להותיר על כנה את השומה שנקבעה בשלב א'. ויודגש, בשני שלבי השומה קיימת למשיב החובה הן לפי סעיף 158א לפקודה, והן נוכח כללי המשפט המינהלי וכללי הצדק הטבעי, לתת לנישום הזדמנות סבירה להשמיע את טענותיו.

חובה זו של המשיב לתת לנישום זכות טיעון אינה חובה שניתן למלא אחריה רק כמצוות אנשים מלומדה, ודאי לא בשלב ב' בו מוגשת לפניו השגה. אלא על המשיב לשקול את טיעוני הנישום בכובד הראש המתבקש, בנפש חפצה ובאובייקטיביות. קיום דיון ענייני שכזה בכל שלבי בדיקת השומה מיועד בראש ובראשונה להשגת הסכמות שייתרו את הליכי שלב ג' בבחינת השומה, היינו הליכי הערעור על החלטות המשיב, בביהמ"ש.

הפרת חובה זו המוטלת על המשיב (כמו על כל רשות מינהלית אחרת), אינה מובילה באופן אוטומטי לביטול השומה. בעניין זה, גם בהליכי שומת מס הכנסה ישנה משמעות לתורת הבטלות היחסית.

במקרה דנא, נטען על ידי המערערים כי המשיב הפר את חובת השימוע שהייתה נתונה למערערים ובמיוחד בעניינו של מערער 5 המנוח. ב"כ המשיב הודתה בדיון כי בעניינו של מערער 5 המשיב לא היטה אוזן למלוא טענותיו. עם זאת, היא הטעימה כי בסופו של יום מלוא טענותיו נשמעו בביהמ"ש וניתנה מלוא הדעת עליהן. המסקנה המתבקשת מכך היא, כי ההחלטה של המשיב לדחות את השגותיהם על אף שלא עברה ביקורת מינהלית נאותה, עברה ביקורת שיפוטית שריפאה בדיעבד את המחלוקת וכי בסופו של יום לא נגרם למי מהמערערים עיוות דין אשר בכוחו להוביל לקבלת ערעוריהם.

יחד עם זאת, קשה לעבור לסדר היום על התנהלות מעין זו מבלי לבקר אותה ולו בשביל למנוע התנהלות מעין זו לעתיד לבוא. אין להלום את דחיית שמיעת טיעוני נישום לפני המשיב מהטעם שהם יישמעו בבוא היום בכל מקרה בביהמ"ש. התנהלות שכזו חותרת תחת מטרת תהליך השומה, המיועד כאמור לברר את אמיתות השומה ולמנוע עד כמה שאפשר את גרירת ההליך לביהמ"ש. אכן, גישה מעין זו יכולה לנבוע בתום לב מתוך הערכת המשיב שאין מנוס מדחיית עמדת הנישום מפאת חוזקן של הראיות המצביעות על שלילת גרסתו, תוך מחשבה שממילא המחלוקת תובא לפני ביהמ"ש. ברם, חרף הערכה מעין זו, אין הדבר פוטר את המשיב מלקיים את הליכי השומה כדת וכדין ומי יודע מה יילד יום.

נטל הראיה המוטל במסגרת הדיון על פסילת ספריו של הנישום: ככלל מחלוקת בין המשיב לבין הנישום בבדיקת נכונות השומה העצמית שמגיש הנישום יכולה להתעורר בשלושה מקרים. המקרה הראשון, כאשר המשיב רואה לנכון לפסול את ספריו של הנישום וקובע כי המדווח בהם אינו קביל.

המקרה השני הוא כאשר המחלוקת הקיימת בין המשיב לנישום מתייחסת למחלוקת "פנקסית" במהותה. המקרה השלישי הוא כאשר המחלוקת בין הצדדים היא "לבר פנקסית". ביהמ"ש בדק, לגבי כל אחד משלושת המקרים הן את נטל הראיה ועוצמתה והן על מי מוטל אותו הנטל ומתי הוא מוטל והגיע למסקנות הבאות:

נקודת המוצא לדיון היא כי "חובת הראיה", היינו "נטל השכנוע" בערעורי מס נגד נכונות שומה לפי מיטב השפיטה מוטל על הנישום, ולא על המשיב. 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. 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.

ב. כאשר נפסלו ספרי הנישום – המשיב יערוך שומה לפי מיטב השפיטה בהתאם לשיקול דעתו הסביר. בהתחשב ב"נזק הראייתי" שנוצר על ידי הנישום שספריו נפסלו, אין ציפייה שהשומה תהיה מבוססת ומדויקת לכל פרטיה ובאפשרותו של המשיב להסתמך על אומדנים, על הערכות ועל ניסיונו המקצועי. נטל השכנוע על הנישום להוכיח כי השומה מופרזת. מדובר בנטל רב. לא די בהצבעה על ראיות מהן עולה שהיה מקום לקבוע שומה אחרת, אלא על הנישום להוכיח כי הערכת פקיד השומה הייתה שרירותית או מופרכת בעיקרה, באמצעות הגשת ראיות אמינות וברורות משלו.

ג. כאשר לא נפסלו הספרים, והמחלוקת היא "פנקסית" – חלה על המשיב "חובת ההצדקה" להצדיק את החלטתו בכל הנוגע לקביעת שומה לפי מיטב השפיטה. במקרה כזה מוטל עליו לפתוח בהבאת הראיות. ברם, בסופו של יום, נטל השכנוע להוכיח כי השומה מופרזת, עדיין מוטל על הנישום.

ד. כאשר המחלוקת היא לבר פנקסית – נטל השכנוע רובץ על הנישום, ללא סייג, מתחילת ההליך ועד סופו.

בענייננו, משטענו המערערים עצמם, בהליכים האזרחיים שניהלו זה נגד זה, על ליקויים מהותיים בספרי החברות, על משיכת כספים, ניכוי הוצאות פרטיות וביצוע עסקאות פרטיות חריגות, אין כל ספק שהמשיב עמד בנטל המצדיק פסילת הספרים. לכך אף יש לצרף את העובדה שבעלי המניות לא הגישו תצהירים מטעמם ולא התייצבו לעדות בביהמ"ש, דבר אשר כשלעצמו אומר יותר מדרשני ומקים חזקה שהעדויות לא הייתה מקדמת את עניינם. העובדה שההליך הסתיים בפשרה, או שלא נפסקו ממצאים כלשהם ביחס לטענות שהעלו המערערים באותם הליכים, אינה משפיעה על המסקנה הרלוונטית לענייננו, כי המשיב רשאי היה לראות בנטען על ידי המערערים בכתבי הטענות משום ראיות מנהליות, המצדיקות בנסיבות המקרה את פסילת ספרי החברות. ודוק, אדם מוחזק כמי שמאמין באמת ובתמים בנטען על ידו בכתבי הטענות שהוא מגיש לערכאה משפטית, ואין הוא יכול להתכחש לאמור בהם בלא כל הסבר.

סופו של יום, בכפוף לתיקון השומות לפי הודעת המשיב לעיל, יש כאמור לדחות את הערעור. נוכח הערות ביהמ"ש בעניין אי-מילוי חובת השימוע כהלכתה על ידי המשיב, המערערים יישאו בהוצאות מתונות בנסיבות העניין בסך של 15,000 ש"ח.

פסק-דין

השופט ד' מין:

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בחיפה (השופט ר' סוקול) מיום 21.4.2019 בתיקים [ע"מ 30567-02-16](#) [פורסם בנבו]; [ע"מ 30660-02-16](#); [ע"מ 30624-02-16](#); [ע"מ 30618-02-16](#); [וע"מ 30579-02-16](#) במסגרתו נדחו ערעורי המס שהגישו המערערים.

הרקע לערעור

1. מערערות 1 ו-2 הן חברות המפעילות מסעדה מזרחית, דוכנים למכירת שווארמה ואולם אירועים בעיר חדרה (להלן יחדיו: החברות). לאחר ביקורת שבוצעה על ידי המשיב בעסקי החברות בשנת 2013, נמצא שהחברות דיווחו על אחוז חומר גלם בשיעור גבוה בהרבה מהשיעור המקובל בענף שבו הן עוסקות (53%-45.5% לעומת 20%-27%). כמו כן, גבה טורא בין מערערים 3-5, בעלי המניות בחברות (להלן: בעלי המניות) והם הגישו תביעות אזרחיות זה כנגד זה אשר במסגרתן הם חשפו כי משכו כספים ומוצרים מהחברות, ניכו הוצאות פרטיות באמצעותן וביצעו עמך עסקאות חריגות בהיקף של מיליוני ש"ח, מבלי שהדבר תועד בספרי החשבונות של החברות (להלן: התביעות). משלא עלה בידי המערערים לתת הסבר על אודות אי הסדרים בספרי החשבונות של החברות, פסל המשיב את הספרים של החברות לשנים 2009-2012. בהמשך לכך ערך המשיב שומות מס עבור השנים שפורטו לפי מיטב השפיטה וזקף לבעלי המניות רווחים כשיעור כל אחד מהם בחברות (שליש לכל אחד). כן מצא המשיב כי החברות שילמו דמי ניהול לשתי חברות פרטיות בבעלותו של מערער 4 ועל כן זקף תשלומים אלו לשומתו האישית. לגבי מערער 5 (שהלך זה מכבר לעולמו ותחתיו באים היום יורשיו) נמצא כי בהיותו מחזיק בפטור ממס לנכה על-פי [סעיף 5\(9\) לפקודת מס הכנסה](#) [נוסח חדש] (להלן: הפקודה) "ניפח" את הכנסתו ממשכורת עד לגובה תקרת הפטור על אף שבפועל הכנסתו הייתה נמוכה יותר.

2. בשומות אשר הוציא המשיב למערערת 1 הועמדה ההכנסה החייבת שלה בגין השנים 2009-2012 על סך כולל של כ-16 מיליון ש"ח, תחת ההכנסה החייבת המוצהרת בסך של כ-1.5 מיליון ש"ח; הכנסתה החייבת של מערערת 2 עבור השנים 2009-2012 הועמדה על סך של 10.5 מיליון ש"ח תחת ההכנסה החייבת המוצהרת בסך של כ-600,000 ש"ח; הכנסתו החייבת של מערער 3 מדיבידנד עבור השנים 2009-2012 הועמדה על סך של 6 מיליון ש"ח; הכנסתו החייבת של מערער 4 עבור השנים 2009-2012 בגין תשלום דמי ניהול הועמדה על סך של כ-2.4 מיליון ש"ח; והכנסתו של

מערער 5 עבור תוספת הכנסה שאינה פטורה ממס בשנים 2011-2012, הועמדה על סך של כ-7 מיליון ש"ח.

3. המערערים לא השלימו עם השומות שהוציא המשיב לפי מיטב שפיטתו, וכל אחד מהם הגיש עליהן ערעור לבית המשפט המחוזי. הטענות העיקריות שעמדו בבסיס הערעורים היו כדלקמן:

(א) שומות החברות לשנת 2009 הוצאו באיחור ולאחר שהמועד למתן החלטה על פי הדין חלף. זאת, שכן לפי [סעיף 145\(א\)\(2\)](#) לפקודה, כנוסחו במועד הרלוונטי, מוסמך היה המשיב לקבוע שומה לפי מיטב השפיטה תוך 3 שנים מתום שנת המס שבה נמסר לו הדו"ח, אלא אם המועד הוארך על ידי "המנהל" שאז רשאי המשיב לקבוע את השומה בתוך 4 שנים מתום שנת המס הרלוונטית. ברם, במקרה זה, חלפו 3 השנים מהמועד הרלוונטי טרם ניתנה ההחלטה וההארכה שניתנה על ידי המנהל לא ניתנה כדין. על כן יש לבטל את פסילת ספרי החברות לשנת 2009 מפני שלא היה בסיס להחלטה לפסילת הספרים;

(ב) הקביעה לפיה בעלי המניות משכו משיכות פרטיות מן העסק לצריכתם הפרטית לא הוכחה, ולכל היותר מדובר בכמויות זניחות שאינן מעידות על סטייה כלשהי בניהול הספרים. החלטת המשיב לפסול את הספרים בהסתמך על מסמכי התביעות שהוגשו, לא הייתה במקומה, שכן מדובר אך בטענות או בתביעות הדדיות בין בעלי המניות מבלי שניתנה לגביהן הכרעה שיפוטית;

(ג) לא היה מקום לבסס את השומה לפי מיטב השפיטה על בסיס חוות הדעת הכלכלית שהעמידה את אחוז חומר הגלם שנצרך בייצור המזון בשיעור נמוך בהרבה ממה שהיה בפועל. שומות אלה היו מופרזות ונגועות באי דיוקים ובטעויות חישוב. בעניין זה סמכו המערערים את טענותיהם על חוות דעת משלהם;

(ד) לא היה מקום לייחס לבעלי המניות תוספת הכנסה של החברות ולחייבם כאילו קיבלו דיבידנד. נטען כי מעולם לא התקבלה החלטה לחלק דיבידנד וככל שייקבע כי לחברות היו הכנסות נוספות שלא דווחו, יש לחייב בגינן רק את החברות;

(ה) לא היה בסיס לשומות האישיות שהוצאו לכל אחד מבעלי המניות;

(ו) לא הוכח כי שולמו דמי הניהול למערער 4 ;

(ז) לא היה בסיס להתערבות המשיב בסיווג הכנסותיו של מערער 5. הכנסות אלה צמחו מיגיעתו האישית ולא היה מקום לקביעה כי יש לפצלן ולהכיר בפטור שהגיע לו על פי הפקודה רק לגבי חלק מהן.

4. בית המשפט המחוזי דחה את טענות המערערים וקבע שלא נפל כל פגם בהחלטת המשיב להאריך את מועד התערבותו בשומת המערערים בשנת 2009. כן נקבע כי אין לקבל את הטענות באשר לפסילת ספרי החברות, וזאת בין היתר בשל כך שבמהלך הדיונים בערעורים לא הגישו בעלי המניות תצהירים כלשהם, לא מסרו עדות בבית המשפט ולא נתנו בעצמם כל הסבר למשיכות הפרטיות השונות שפורטו על ידם בכתבי הטענות שהוגשו בתביעות זה נגד זה ולרישומן בספרי החברות. באשר לתוכן השומות אשר הוציא המשיב לפי מיטב שפיטתו, נקבע כי בשקילת נטלי ההוכחה המוטלים על שני הצדדים, המשיב עמד בנטל ההוכחה המוטל על שכמו ובנטל "ההצדקה" שהוא מחויב בו, כדי לבסס את מסקנתו שהדוחות אשר הגישו החברות אינם מדויקים ואינם משקפים את מלוא הכנסותיהם. השומה נערכה בין היתר לאחר ביצוע ביקורת ממשית, תוך בירור פרטים מדוקדקים על עסקיהן של החברות. לעומת זאת המערערים לא עמדו בנטל הראיה המוטל על שכמם להוכיח את אמיתות דוחותיהם. באשר לייחוס ההכנסות הלא מדווחות של החברות לבעלי המניות, קבע בית המשפט כי לא מדובר במקרה חריג וכי אין מקום לטענה שהתנהלות מסוג זה כוללת התעלמות מהאישיות המשפטית הנפרדת של החברה או שהיא מבוססת על העקרונות להרמת מסך. חיוב זה מבוסס על כך שההכנסות של החברות לא מצאו כלל את דרכן לחשבונותיהן ולא דווחו על ידן. מדובר על העברת סכומי כסף ישירות לבעלי המניות, וההכנסה יוחסה להם בהתבסס על ההנחה העובדתית לפיה בהעדר ראיה המעידה כי הסכומים שימשו את החברות או נכללו בנכסיהן, הם הגיעו לכיסם. גם בעניין זה זקף בית המשפט לחובתם של בעלי המניות את העובדה שאיש מהם לא התייצב בבית המשפט כדי למסור את גרסתו.

5. באשר לעניינו של מערער 4, נקבע כי העברת התשלומים כדמי ניהול לחברות שהיו בשליטתו ומהם למערער 4, נועדה אך ורק כדי להתחמק מתשלום מס על הכנסותיו מהחברות וכי לא היה כל בסיס לתשלום דמי הניהול לחברות הפרטיות שלו

שעסקו בבנייה ובנדל"ן ולא בניהול החברות. בעניין זה לא ניתן כל הסבר מדוע התשלומים למערער 4 שולמו כדמי ניהול ולא כשכר עבור עבודתו בחברות. על כן בהעדר כל ראיה ובהעדר טעם מסחרי ממשי, פרט להימנעות מתשלום מס, אין להתערב בשומה מטעם המשיב.

6. באשר למערער 5, לאחר שבדק את הצהרותיו הגיע המשיב למסקנה כי גידול ההכנסות בשנים 2010-2013 אינו משקף גידול אמיתי בהכנסות מיגיעה אישית אלא הסבה של תשלומים והצגתם כהכנסה מיגיעה אישית לשם השגת פטור ממס ולשם התחמקות מתשלום מלוא המס המתחייב. בעניין זה נקבע כי לא הובאה כל ראיה המסבירה את הגידול בהכנסות כאמור. גם בעניין זה זקף בית המשפט לחובת מערער 5 את העובדה שהוא ושאר בעלי המניות לא התייצבו למתן עדות כדי לסתור את עמדת המשיב.

תמצית טענות המערערים בערעור

7. משלא נחה דעתם של המערערים מפסק דינו של בית המשפט המחוזי, הם ערערו עליו לבית משפט זה. המערערים חזרו על טענותיהם כפי שנטענו בערכאה קמא. בתמצית, בעניין הארכת תקופת התיישנות השומה של החברות לשנת המס 2009, נטען כי המשיב שקט על שמריו במשך 3 שנים ולא הייתה כל הצדקה להאריך את תקופת ההתיישנות בשנה נוספת. ההארכה במקרה זה אף בוצעה בניגוד להנחיית רשות המסים אשר פורסמה באחד החוזרים מטעמה, ותוך הפרת חובת ההנמקה המוטלת על פקיד השומה במסגרת זו. באשר לפסילת ספרי החברות נטען כי בית המשפט התעלם מההלכה לפיה הנטל להוכיח שספרי החשבונות של הנישום אינם קבילים, מוטל על כתפי המשיב אשר לא הרים נטל זה. בפרט, לא היה מקום להסתמכותו של המשיב על כתבי הטענות שהוגשו בהליכים אחרים, וודאי לא כראיה בלעדית המצדיקה את פסילת הספרים. גם בקביעת אחוז חומר הגלם במכירותיהן של החברות נפלה טעות. נטען כי למרות הפצרותיהן של החברות שהמשיב יקיים איתן שיג ושיח בקשר לחוות הדעת הכלכליות, המשיב התעלם מכך, סירב לכל הבקשות והסכים שהתדיינות כאמור תיערך רק במסגרת ערעור המס לכשיוגש לבית המשפט. התנהלות מעין זו עולה כדי שלילת זכות הטיעון ודי בה להוביל לקבלת הערעור. בכל מקרה, לא היה יסוד לתוצאה העסקית השגויה אליה הגיע המשיב שאינה לוקחת בחשבון פגמים רבים שנפלו בחוות הדעת מטעמו ואת השלכותיהם הבאות לידי ביטוי בהגדלת חבות המס המוטלת על החברות בסכומי עתק של מיליוני ש"ח בשנה. בין פגמים אלה ניתן למנות טעויות

חישוביות שלא נלקחו בחשבון; טעות בשיעור הפחת; טעות באופן חישוב הפחת; טעות באחוז חומר הגלם שנקבע, ועוד.

8. לטענת בעלי המניות, גם אם טענות החברות תדחנה, לא היה מקום לזקוף את הכנסות החברות כהכנסה שלהם מדיבידנד וקביעתו של בית המשפט המחוזי בעניין זה עומדת בסתירה להלכה הפסוקה. זקיפת הכנסות לא מדווחות בתאגיד כתוספת הכנסה של בעל מניות מדיבידנד יכול שתיעשה רק בחברות עם בעל מניות יחיד, וגם אז נדרשת ראשית ראיה להעברת הכספים לכיסו של בעל המניות. הואיל ובענייננו מדובר בשלושה בעלי מניות שונים, שאין ביניהם כל יחס קירבה, די בכך כדי לקבל את הערעור בעניין זה. בכל מקרה, לא ניתן לזקוף כהכנסת דיבידנד סכום העולה על הסכומים אשר נזכרו על ידם בתביעותיהם ההדדיות.

9. בעניין מערער 5, נטען כי השומות לגביו הוצאו מבלי שהתקיים כל דיון שומה בעניינו. בכך נשללה ממנו (ומיורשיו) הזכות המוקנית לו על פי הוראת [סעיף 158א](#) לפקודה ועל פי כללי המשפט המנהלי להשמיע את טענותיו טרם קבלת החלטה בעניינו. לו היה מתקיים דיון כפי שמתחייב על פי הדין, היה עולה בידי המנוח להסביר למשיב את טעותו בעניין. לגופו של עניין מסקנת המשיב שהוא הגדיל את הכנסותיו אך ורק בשל הרצון לנצל את הפטור ממס, הייתה מוטעית. באותה מידה יש לדחות את מסקנת בית המשפט בעניין קבלת דמי הניהול בידי מערער 4 והגדרתם כ"עסקה מלאכותית". כדי לקבוע שעסקה היא אכן מלאכותית יש לבצע בדיקה דו-שלבית. ראשית יש להראות שמדובר ב"תכנון מס שלילי" וכאשר מדובר בתכנון מס "ניטראלי" או "חיובי" העסקה אינה יכולה להיות מסווגת כמלאכותית, גם אם אין כל טעם מסחרי מאחוריה. גם נפסק פעמים רבות בעבר, שהענקת שירותי ניהול על ידי יחיד לחברה פלונית, באמצעות חברה אלמונית שבבעלות אותו יחיד, אינה יכולה להיחשב כ"עסקה מלאכותית", גם אם פעולה זו מבוצעת אך ורק בשל "שיקולי מס". בשולי דברים אלה נטען כי המשיב לא חלק מעולם על שמותיהן של החברות שהיו בשליטת מערער 4 ועל כן קשה לקבל את עמדתו כיום שמערער 4 השתמש בחברות אלו כבסיס להעלים את הכנסותיו.

10. מדרך הטבע המשיב החזיק החרה אחרי פסק דינו של בית המשפט המחוזי.

11. לשלמות התמונה יצוין כי בתום הדיון ביקשנו מבאת כוח המשיב שתודיע את עמדתה לגבי שתי סוגיות. בהתאם לכך ניתנה הודעה ביום 12.4.2021 בה הודיע המשיב כי הוא נכון להעמיד את שיעור הפחת הכללי בתחשיב הכלכלי שנערך לחברות לשנות המס 2009-2012 על 15% חלף 10% כפי שנקבע בשומות המשיב ולייחס את ההכנסות מדיבידנד שיוחסו לבעלי המניות בשנים הנ"ל לשנות המס 2011-2012, באופן זהה למתכונת שנקבעה בשומות שהוצאו למערער 5.

12. בשים לב לכל האמור, בשקלול מלוא הנתונים אשר הונחו לפנינו, לאחר עיון בטיעוני הצדדים בכתב ושמיעת טיעוניהם לפנינו בעל-פה, הגענו לכלל מסקנה, בכפוף לביצוע התיקונים בשומות לפי הודעת המשיב לבית המשפט כאמור לעיל, כי יש לדחות את הערעור לפי הסמכות הניתנת לנו [בתקנה 460\(ב\)](#) [לתקנות סדר דין האזרחי, התשמ"ד-1984](#). זאת, שכן פסק הדין מבוסס על ממצאי עובדה שאין מקום לדחותם; הממצאים שנקבעו בפסק הדין תומכים במסקנה המשפטית; לא נמצאה בפסק הדין טעות בחוק והיוצא ממנו. עם זאת ומבלי לפגוע באמור, ראינו מקום להתייחס לשתי נקודות הקשורות זו בזו אשר הועלו בדיון, מפאת חשיבותן. הראשונה, בעניין חובתו של המשיב לקיים דיון במסגרת הליכי השומה וההשגה שלפניו שבגדרו תישמענה מלוא טענות הנישום חלף הותרת הדיון בעניינים אלו לפתחו של בית המשפט בהליכי ערעורי המס. השנייה נוגעת לנטלי הראיה החלים על הצדדים בעת פסילת ספרי נישום ובעת הליך קביעת שומה לפי מיטב השפיטה.

זכות הטיעון בהליכי השומה

13. ככלל הליכי השומה המתנהלים אצל המשיב כוללים שני שלבים. בשלב א' נקבעת ההכנסה החייבת של הנישום לפי [סעיף 145](#) לפקודה. בשלב זה יכול המשיב לאמץ את שומתו העצמית של הנישום. מנגד, לפי [סעיף 145\(א\)\(2\)](#) לפקודה קיימת למשיב גם הסמכות שלא לאמץ את השומה העצמית של הנישום ולקבוע שומה לפי מיטב השפיטה. או אז, אם הנישום מעוניין להשיג על קביעת המשיב, הוא רשאי לעשות זאת לפי הוראת [סעיף 150](#) לפקודה והליך השומה עובר לשלב ב'. בשלב זה עומדות למשיב לפי [סעיף 151](#) לפקודה סמכויות לדרוש לצורך הדיון בהשגה כל מסמך או פרט הדרוש לו לשם קביעת ההכנסה. אם הנישום והמשיב אינם מגיעים להסכמה בדבר שיעור ההכנסה, המשיב יכול להוציא לפי [סעיף 152\(ב\)](#) לפקודה צו בו הוא רשאי להקטין, להגדיל או להותיר על כנה את השומה שנקבעה בשלב א'. ויודגש, בשני שלבי השומה קיימת למשיב החובה לפי [סעיף 158א](#) לפקודה לתת לנישום הזדמנות סבירה

להשמיע את טענותיו (וראו: יוסף [גרוס דיני המס החדשים](#) 516-517 (מהדורה שלישית, 2003)). וכפי שקובע [סעיף 158א\(א\)](#):

”לא תיעשה שומה לפי מיטב השפיטה על פי סעיף 145 ולא יינתן צו לפי סעיף 152, בלי שניתנה לנישום הזדמנות סבירה להשמיע טענותיו.”

זכות טיעון זו בהליכי שומת מס נובעת לא רק מהוראת [סעיף 158א](#) המפורשת, אלא גם מכללי המשפט המינהלי ומכללי הצדק הטבעי ([ע"א 5324/05](#) שחאדה נ' פקיד שומה עכו [פורסם בנבו] (9.8.2009) (להלן: עניין שחאדה); [ע"א 552/02](#) חנני נ' פקיד שומה חיפה, פ"ד ס(1) 112 (2005)). וכפי שנקבע בעניין שחאדה:

”על רשות המס לתת לנישום הזדמנות סבירה והוגנת להשמיע את טענותיו בפניה, כמתחייב מכללי המשפט המינהלי, כאשר הבחינה האם הוענקה זכות הטיעון היא נסיבתית ונבחנת בכל מקרה לפי נסיבותיו ([ע"א 4069/03](#) מ.א.ל.ד.ז. שיווק מתכות בע"מ נ' מנהל מכס ומע"מ, פ"ד נט(5) 836, 848 (2005)). למעשה, רשות המס מנועה לקבל החלטה הנוגעת לזכויותיו של נישום מבלי לתת לו הזדמנות נאותה להשמיע את טענותיו.” (שם, פסקה 14 לחוות דעתה של השופטת ע' ארבל).

14. חובה זו של המשיב לתת לנישום זכות טיעון אינה חובה שניתן למלא אחריה רק כמצוות אנשים מלומדה, ודאי לא בשלב ב' בו מוגשת לפניו השגה. אלא על המשיב לשקול את טיעוני הנישום בכובד הראש המתבקש, בנפש חפצה ובאובייקטיביות. חובה זו נלמדת גם [מסעיף 150א](#) לפקודה בו נקבע כי מי שערך את השומה בשלב א' לא ידון בהשגה עליה בשלב ב'. כך, אפילו התייעצות בין השניים עשויה להיחשב סטייה מכללי הצדק הטבעי (וראו בפסיקת בתי המשפט המחוזיים: [ע"מ \(מחוזי ת"א\) 1029/09](#) קנטור נ' מדינת ישראל (פ"ש כפר סבא) [פורסם בנבו] (25.4.2017); [עמ"ה \(מחוזי ת"א\) 105/86](#) חברת דנקר השקעות בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, יז 17 (1988)). ללמדך כי על המפקח מטעם המשיב הדן בהשגה להיות אובייקטיבי עד כמה שאפשר ופתוח ככל הניתן לשמוע את השגות הנישום על השומה שנערכה בשלב א' (וראו לעניין קיום הדיון לפני המשיב בעל פה או לפי טענות בכתב (לגבי ניהול השגה במיסוי מקרקעין ומס ערך מוסף): [ע"א 3178/12](#) שלמי נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה [פורסם בנבו] (17.11.2014) (להלן: עניין שלמי)). קיום דיון ענייני שכזה בכל שלבי בדיקת השומה מיועד בראש ובראשונה להשגת הסכמות שייתרו את הליכי שלב ג' בבחינת השומה,

היינו הליכי הערעור על החלטות המשיב, בבית המשפט (עניין שלמי, פסקה 17). ככל שההליך מתקיים בתום לב תוך רצון כן להגיע לחקר האמת, ייסתם הגולל על פני המחלוקת בין הנישום למשיב והמשך הבירור בבית המשפט ייחסך. השאלה היא, מה הדין כאשר המשיב מפר את חובתו להעניק לנישום זכות להשמיע את טענותיו.

15. הפרת חובה זו המוטלת על המשיב (כמו על כל רשות מינהלית אחרת), אינה מובילה באופן אוטומטי לביטול השומה. בעניין זה, גם בהליכי שומת מס הכנסה ישנה משמעות לתורת הבטלות היחסית שהשתרשה בכל תחומי המשפט המינהלי, במיוחד בהקשר לאותם מקרים בהם הפגם שנפל בהחלטת הרשות המנהלית נוגע לפגיעה בזכות הטיעון (ראו: דפנה ברק-[ארז משפט מינהלי](#) כרך ב 802-804 (2010)). היינו כי על אף הפגם, ההחלטה תקפה ומחייבת כאילו לא נפל הפגם ([רע"פ 4398/99](#) הראל נ' מדינת ישראל, פ"ד נד(3) 637, 643 (2000)). וכדברי פרופ' יצחק [זמיר בספרו הסמכות המינהלית](#) כרך ד (2017):

"כלל התוצאה היחסית הוא בעל תחולה גורפת. [...] הוא חל לא רק על ביקורת עקיפה, הן בעניינים אזרחיים והן בעניינים פליליים. הוא חל על החלטות מינהליות מכל סוג, לרבות תקנות, הנחיות מינהליות וחוזים מינהליים, ולא רק על החלטות של רשויות מינהליות, אלא גם על החלטות של ערכאות שיפוטיות. בקיצור, הוא יכול להיות מופעל על ידי כל ערכאה, על כל החלטה ועל כל פגם." (שם, עמ' 2997-2998).

16. במקרה זה, נטען כאמור על ידי המערערים כי המשיב הפר את חובת השימוע שהייתה נתונה למערערים ובמיוחד בעניינו של מערער 5 המנוח. בסיכומי המשיב נטען כי הוא לא הפר את חובתו כלפי מי מהמערערים (סעיף 95 לסיכומים). ברם בדיון שהתקיים לפנינו הודתה באת-כוח המשיב בהגינותה כי הכחשה זו הייתה גורפת מידי ובעניינו של מערער 5 המשיב לא היטה אוזן למלוא טענותיו. עם זאת, היא הטעימה כי בסופו של יום מלוא טענותיו נשמעו בבית המשפט וניתנה מלוא הדעת עליהן. המסקנה המתבקשת מכך היא, כי ההחלטה של המשיב לדחות את השגותיהם על אף שלא עברה ביקורת מינהלית נאותה, עברה ביקורת שיפוטית שריפאה בדיעבד את המחדל וכי בסופו של יום לא נגרם למי מהמערערים עיוות דין אשר בכוחו להוביל לקבלת ערעוריהם.

17. אלא מאי, פטור ללא כלום אי אפשר. התנהלות המשיב אשר על פי הנטען סירב בכוונת מכוון לדון בטענות מערער 5 ובחר שהטענות תידונה לגופן רק בבית המשפט, חתרה תחת מטרת תהליך השומה, המיועד כאמור לברר את אמיתות השומה ולמנוע עד כמה שאפשר את גרירת ההליך לבית המשפט. קשה לעבור לסדר היום על התנהלות מעין זו מבלי לבקר אותה ולו בשביל למנוע התנהלות מעין זו לעתיד לבוא. זאת, שכן מערכת בתי המשפט עמוסה אף מבלי לדון בהליכים שהרשות המינהלית יכולה למנוע את הבאתם לפתחה. אין להלום אפוא את דחיית שמיעת טיעוני נישום לפני המשיב מהטעם שהם יישמעו בבוא היום בכל מקרה בבית המשפט. אכן, גישה מעין זו יכולה לנבוע בתום לב מתוך הערכת המשיב שאין מנוס מדחיית עמדת הנישום מפאת חוזקן של הראיות המצביעות על שלילת גרסתו, תוך מחשבה שממילא המחלוקת תובא לפני בית המשפט. ברם, חרף הערכה מעין זו, אין הדבר פוטר את המשיב מלקיים את הליכי השומה כדת וכדין ומי יודע מה יילד יום. יש לקוות אפוא כי דברים אלו יילקחו בחשבון על ידי המשיב והם ייושמו כהלכה לעתיד לבוא.

18. ומכאן לדיון בשאלה השנייה הקשורה כאמור בשאלה הראשונה והיא נטל הראיה המוטל במסגרת הדיון על פסילת ספריו של הנישום.

שאלת נטלי הראיה

19. אמרנו ששאלת נטל הראיה קשורה לשאלה הראשונה בדבר זכות השימוע. וזאת על שום מה? על שום ששתי השאלות מתעוררות בהליך השומה. השאלה הראשונה דנה באופי הדיון המתקיים אצל המשיב. והשאלה השנייה דנה בשאלת הוכחת הטענות שבעקבותיהן יוכרע הדיון.

20. ככלל מחלוקת בין המשיב לבין הנישום בבדיקת נכונות השומה העצמית שמגיש הנישום יכולה להתעורר בשלושה מקרים. המקרה הראשון, כאשר המשיב רואה לנכון לפסול את ספריו של הנישום וקובע כי המדווח בהם אינו קביל. המקרה השני הוא כאשר המחלוקת הקיימת בין המשיב לנישום מתייחסת למחלוקת "פנקסית" במהותה. המקרה השלישי הוא כאשר המחלוקת בין הצדדים היא "לבר פנקסית" (מחלוקת "פנקסית" נחשבת כזו כאשר מדובר בשאלה שאת התשובה לה ניתן ללמוד מפנקסי הנישום; וראו: [ע"א 6743/03](#) תחנת שידותי רכב רוממה חיפה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה, [פורסם בנבו] פסקה 6 (28.7.2005) (להלן: עניין תחנת שידותי רכב)). בכל

אחד משלושת המקרים יש לבדוק הן את נטל הראיה ועוצמתה והן על מי מוטל אותו הנטל ומתי הוא מוטל.

21. נקודת המוצא לדיון היא כי "חובת הראיה", היינו "נטל השכנוע" בערעורי מס נגד נכונות שומה לפי מיטב השפיטה מוטל על הנישום, ולא על המשיב ([ע"א 5468/12](#) יונסוף נ' ירושלים פקיד שומה, [פורסם בנבו] פסקה 25 (8.7.2014)). וכפי שנקבע [ברע"א 1436/90](#) גיורא ארד, חברה לניהול השקעות ושרותים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד מו(5) 101 (1992) (הגם שהדברים נאמרו שם לעניין מס ערך מוסף, הם רלוונטיים גם לענייננו, לעניין מס הכנסה):

"פעולתה של רשות מס, המעוגנת בחוק, מוחזקת כפעולה שנעשתה כדין, והמעוניין בביטולו של הצו שהוציאה הרשות הוא הנישום המערער עליו. לכן, על הנישום רובץ הנטל לשכנע את בית המשפט כי יש לבטל את הצו או לשנותו. עם הוצאת הצו נוצר מצב מסוים, שאת שינויו מבקש המערער, ומי שמבקש את השינוי – עליו נטל השכנוע, זאת זולת אם קיימת הוראה מיוחדת בחוק לעניין נטל השכנוע ו/או נטל הבאת הראיות" (שם, עמ' 108).

מסקנה זאת מתגבשת אף בהתבסס על חלוקת הנטלים במשפט האזרחי על פי הכלל הקובע כי "המוציא מחברו עליו הראיה", החל גם בדיני המס ([ע"א 9792/02](#) מוחמד נ' מס הכנסה - טבריה [פורסם בנבו] 13.9.2005) (להלן: עניין מוחמד)). שכן הנישום נחשב כ"מוציא מחברו", ובהיעדר סיבה חריגה, הנטל רובץ עליו (עניין שחאדה, פסקה 23).

22. וכך גם קובע [סעיף 155](#) לפקודה, בזו הלשון:

חובת הראיה כי השומה היא מופרזת תהיה על המערער; אולם אם המערער ניהל פנקסים קבילים [...], חייבים פקיד השומה או המנהל, לפי הענין, להצדיק את החלטתם.

הוראת [סעיף 155](#) לפקודה הולכת, במובן מסוים, "מן הסוף להתחלה". הנחת היסוד היא כי הספרים נפסלו – או אז, "חובת הראיה" כי השומה שהוציא המשיב היא מופרזת, חלה על המערער. סיפא הסעיף מתייחסת למקרה שבו לא נפסלו הספרים – אז חלה על פקיד השומה חובת ה"הצדקה", אך לכך נחזור בהמשך. תכליתו של [סעיף 155](#)

היא לעודד ניהול פנקסים באופן ראוי ([ע"א 3758/96](#)) סלע חברה למוצרי בטון בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ, פ"ד נג(3) 493, 505 (1999)). יחד עם זאת, הסעיף מכיר בכך שלעתים מתקיימת חריגה מתכלית זו והפנקסים אינם מתנהלים כנדרש. במקרים אלה, עוד בטרם הטלת "חובת הראיה" על כתפי המערער יש להתחקות אחר הנטל המוטל על המשיב לצורך פסילת הספרים, אשר לא בא לידי ביטוי בגדרי [סעיף 155](#) האמור, שכן פשיטא שהחלטת המשיב לפסול את ספרי הנישום אינה יכולה להיות שרירותית ללא כל בסיס ראייתי כלשהו. לצורך כך, נעמוד אפוא בקצרה על ההוראות המרכזיות בנוגע לפסילת ספרים.

23. [סעיף 130\(ב\)](#) לפקודה קובע כך:

ניתנו הוראות לפי סעיף קטן (א), רשאי פקיד השומה לסרב לקבל חשבונות שלא על סמך פנקסי חשבונות שנוהלו לפי ההוראות, אם הסטיות מההוראות או הליקויים שנמצאו בפנקסי החשבונות היו מהותיים לענין קביעת הכנסה אצל נישום, ואצל מוסד - אם היו מהותיים.

בעבר נקבע כי די בסטייה כלשהי מההוראות שנקבעו לעניין ניהול פנקסים (למעט סטייה אקראית וחסרת משמעות), כדי להרים את הנטל המוטל על המשיב לעניין פסילת הספרים (ראו למשל: [ע"א 66/65](#) פקיד השומה תל אביב 1 נ' חברת משה פיינר בע"מ, פ"ד יט 631 (1965); [ע"א 557/68](#) פקיד שומה תל אביב 1 נ' בדולח, פ"ד כג(1) 495, 498 (1969)). זאת שעה שעל פי נוסחו המקורי של הסעיף [בפקודת מס הכנסה](#) הישנה (פקודת מס הכנסה, התשכ"א-1961), די היה באי-קיום ההוראות על ידי הנישום כדי להביא לפסילת הספרים. אולם, מאז הסעיף תוקן מספר פעמים, ובנוסחו הנוכחי נדרשים סטיות או ליקויים "מהותיים" לעניין קביעת הכנסה אצל נישום. היינו, כאשר מדובר בליקויים אשר פוגעים מהותית באפשרות לערוך ביקורת לפנקסים, לעקוב אחר הפעולות שביצע הנישום ואחר הכנסותיו.

24. כמו כן, [סעיף 130\(יא\)\(1\)](#) לפקודה קובע רשימת מצבים שבהתקיימם, "יראו את הפנקסים כבלתי קבילים", "זולת אם שוכנע פקיד השומה כי הייתה סיבה מספקת לאמור":

(א) שימוש בחשבונית שהוצאה בלא מכירה או מתן שירות, או שהסכום הנקוב בה אינו משקף את מחיר

המכירה או את מחיר מתן השירות, לפי הענין; לענין זה, "חשבונית" – כמשמעותה בהוראות שניתנו לפי סעיף זה, וכן חשבונית מס כמשמעותה בחוק מס ערך מוסף; (ב) בדוח שהוגש לפי סעיף 131 לא נכללה הכנסה בסכום מהותי; (ג) בדוח שהוגש לפי סעיף 131 נוכחה הוצאה פרטית, או הוצאה בלא רכישה או קבלת שירות, או שסכום ההוצאה שנוכחה כאמור אינו משקף את מחיר הרכישה או את מחיר קבלת השירות, והכל באופן שהפחית את ההכנסה החייבת או שהגדיל את ההפסד, בסכום מהותי.

וסעיף 145ב(א)(1) לפקודה קובע כך:

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; [...].

התכלית החקיקתית העומדת ביסוד הסעיפים האמורים היא להקשות על העלמת מס, ולהביא לשיטת ניהול ספרים המבוססת על רישום מדוקדק של תקבולים, בסמוך לקבלתם, באופן התורם ליצירת מסגרת ארגונית אשר תמנע שכחה, הזנחה ורשלנות (ע"א 789/80 פקיד השומה, רחובות נ' שקד, פ"ד יב 78, 81 (1983) (להלן: עניין שקד); ע"א 2334/90 שרדתי גרר אזור בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב 3, פ"ד מט(1) 608, 613-614 (1995) (להלן: עניין שרדתי גרר)). אם הסטיות מההוראות או הליקויים שנמצאו בפנקסי החשבוניות של הנישום היו מהותיים לעניין קביעת הכנסתו, ניתן לפסול את ספריו ולעניין זה די שהנישום לא ירשום תקבול אחד. בעניין זה נקבע מבחן אובייקטיבי לעניין השאלה מהי "סיבה מספקת" לאי-רישום התקבולים בדרך הקבועה בפקודה ובנהלים, אשר בגינה אין לפסול את הספרים – מבחנו של "הנישום הסביר" (עניין שרדתי גרר; ע"א 1999/92 חדד נ' פקיד השומה נתניה, פ"ד מט(1) 441 (1995)). נקבע כי אי-קיום ההוראות הנובע מפעילות שגרתית של העסק אינו יכול לשמש "סיבה סבירה", אלא יש להצביע על אירוע בלתי צפוי וחריג (עניין שקד).

[יצוין כי לעניין סעיף זה, קבעה רשות המסים בחוזר 52/93 שכותרתו "ישום מנהלי של הוראות הפקודה בענין פסילת ספרים בשל אי רישום תקבול", הגבלות שונות לעניין הפעלת הסמכות, כאשר נקבע כי ישום הסמכות לפי סעיף זה ייעשה רק

בהתקיים חשד כי הנישום ניסה להעלים מס או כאשר קיימת אצל הנישום שיטה לקויה של רישום תקבולים (סעיף 2.1).

25. 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 (וראו: [ע"א 520/83 דון נ' פקיד שומה גוש דן, פד"א יד 363 \(1986\)](#), שם נקבע כי "הוכחת קיומו של תקבול מוטלת על פקיד השומה ולא על הנישום"). וכפי שהגדיר זאת אמנון רפאל בספרו מס הכנסה (2005) (להלן: מס הכנסה):

"חובת ההוכחה כי לנישום אכן היה תקבול עסקי, שהיה חייב ברישומו, ואשר לא נרשם כדרישת הוראות ניהול ספרים – מוטלת כל כולה על כתפי פקיד השומה. הן עובדת קיומו של תקבול והן אי רישומו של התקבול כנדרש ייבחנו בראש ובראשונה לאור ההגדרות שב

הוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות)

, התשל"ג-1973." (שם, בעמ' 56).

26. 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 (והשוו: [ע"א 943/16](#) קונטירה טכנולוגיות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3, [פורסם בנבו] פסקה 47 (22.4.2018)). 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 כראוי.

27. 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. ויובהר כי גם

לשיטת המערערים, בהליך קביעת שומה רשאי המשיב להסתמך על ראיות מנהליות, אולם לטענתם יש מקום להבחין בהקשר זה בין הליך קביעת שומה לבין פסילת ספרים. אין בסיס להבחנה זו. כלל הוא מימים ימימה כי רשויות המס רשאיות להסתמך על ראיות שאינן קבילות בהליך אזרחי ([ע"א 5709/95](#) בן שלמה נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים, פ"ד נב(4) 241, 250 (1998)). המדובר בראיות שאדם סביר היה מסתמך עליהן לצורך קבלת ההחלטה הנדונה ומסתפק בהן. הליך פסילת הספרים, כמו גם הליך קביעת השומה, הם הליכים מינהליים. הצורך להסתמך על ראיות שאינן קבילות בבית משפט עשוי להתעורר, גם לגבי פסילת הספרים, ולא רק לגבי הליך קביעת השומה עצמו, בהינתן מחסור בראיות אמינות הנובע ממחדלי הנישום (עניין בן שלמה). אין הרבה מקום לספק כי גם לגבי פסילת הספרים, תקף הרציונל שעניינו הגשמת העיקרון של גביית מס אמת ([רע"א 630/18](#) מנהל מס ערך מוסף רמלה נ' גני ירושלים בע"מ [פורסם בנבו] (2.5.2018); [רע"א 27/20](#) ברגיג נ' רשות המיסים בישראל – היחידה הארצית לשומה, [פורסם בנבו] פסקה 21 (12.5.2020)), המצדיק גם כן הסתמכות על ראיות שאינן קבילות בהכרח בבית משפט.

28. במסגרת זו, לא יכולה להיות מחלוקת כי על המשיב להקפיד על הליכי ביקורת מנהליים ולאסוף ראיות מנהליות לצורך כך. 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 ([ע"א 97/82](#) רוזן נ' פקיד שומה חיפה, פד"א יג 221, 223 (1986); וראו למשל בפסיקת בתי המשפט המחוזיים: [ע"מ \(מחוזי חי'\) 22161-03-10](#) זריהן נ' פקיד שומה חדרה [פורסם בנבו] (6.6.2011); [עמ"ה \(מחוזי נצ'\) 131/97](#) ואליד נ' פקיד שומה נצרת [פורסם בנבו] (19.4.1998)). 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.

29. ובאשר לנטל המוטל על המשיב בעת קביעת השומה לפי מיטב שפיטתו. נישום שספריו נפסלו כונה בפסק הדין המנחה מקדמת דנא כ"נישום הפורק ממנו עול חוק והוראות" (עניין בדולח, עמ' 498; וראו עוד: [ע"א 23/88](#) לוי נ' פקיד השומה, ירושלים, פ"ד מה(1) 472 (1991)). משנפסלו הספרים, נטל השכנוע כי השומה לפי מיטב השפיטה היא מופרזת מוטל כאמור על המערער ([ע"א 2/81](#) שפירא נ' פקיד השומה חיפה, פ"ד לח(2) 414, 414-418 (1984) (להלן: עניין שפירא)). וממילא בתחילה גם

נטל הבאת הראיות (ע"א 892/20 פקיד שומה חיפה נ' פאר [פורסם בנבו] (4.11.2020)). במסגרת זו, כאשר אין בסיס מוצק להערכת הכנסתו של הנישום, מן הטעם שספריו נפסלו, בית המשפט לא יתערב בשומה שהוצאה לפי מיטב השפיטה, אף אם לא עלה בידי המשיב לבססה על ראיות שאפשר להעמידן למבחן אלא "היא כולה פרי ניחושו והשערותו" (ע"א 352/86 פקיד שומה פתח-תקווה נ' אורן, פ"ד מ"ד (2) 554 (1990)). ברי, כי אין משמעות הדבר שהמשיב רשאי לערוך שומה בשרירות ועליו להפעיל שיקול דעת סביר מצדו. אולם בהתחשב ב"נזק הראייתי" שנוצר על ידי הנישום שספריו נפסלו, ובהינתן נתונים חלקיים, הגמישה הפסיקה את דרישת הראיה המנהלית לצורך קביעת השומה (עניין שחאדה, פסקה 9 לפסק דינו של השופט (כתוארו אז) ח' מלצר). במצבים אלה, אין ציפייה שהשומה תהיה מבוססת ומדויקת לכל פרטיה ובאפשרותו של המשיב להסתמך על אומדנים, על הערכות ועל ניסיונו המקצועי (ע"א 8082/09 שקלים נ' פקיד שומה ירושלים 3, [פורסם בנבו] פסקה 4 (27.11.2011); ע"א 8945/06 בוטקילה נ' מדינת ישראל – מנהל מע"מ באר שבע, [פורסם בנבו] פסקה כ"א (16.3.2010)). ממילא, הנטל המוטל על הנישום להוכיח שנפל פגם בשומה הוא רב. לא די בהצבעה על ראיות מהן עולה שהיה מקום לקבוע שומה אחרת, אלא על הנישום להוכיח כי הערכת פקיד השומה הייתה שרירותית או מופרכת בעיקרה, באמצעות הגשת ראיות אמינות וברורות משלו (ע"א 734/89 פיקנטי תעשיות מזון בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן, פ"ד מו(5) 309, 319-320 (1992)).

30. משסיימנו לעמוד על נטלי הראיה בכל הקשור לפסילת ספרי נישום (והוצאת שומה לפי מיטב השפיטה לאחר מכן), נותר לעמוד על נטלי הראיה במקרים שבהם לא נפסלו הספרים, וזאת בהתייחס להבחנה בין מחלוקת "פנקסית" לבין מחלוקת "לבר-פנקסית".

31. כאשר השאלה שבמחלוקת היא שאלה פנקסית, והספרים לא נפסלו, מוטלת על פקיד השומה החובה "להצדיק" את השומה שהוצאה. לצורך הרמתו של נטל ה"הצדקה", "אין חובה על המשיב להוכיח על-ידי ראיות מדויקות, ששומתו היא אכן מדויקת לחלוטין" (ע"א 4230/00 רצון נ' פקיד שומה נתניה, [פורסם בנבו] פסקה 6 (29.9.2003)). "נטל ההצדקה" אינו משתווה לנטל השכנוע המוטל על הנישום להראות כי השומה מופרזת (ע"א 4493/12 ביבי נ' מדינת ישראל פקיד שומה ירושלים 1, [פורסם בנבו] פסקה 9 (13.4.2014) (להלן: עניין ביבי)). נטל ה"הצדקה" אף אינו מגיע כדי "חובת הראיה" (עניין שפירא, עמ' 418). בנוסף, נטל השכנוע נותר על כתפי הנישום

(עניין יונסוף, פסקה 25). זאת, שכן כאמור בין אם נפסלו הספרים ובין אם לאו, על פי [סעיף 155](#) לפקודה, נטל השכנוע להוכיח כי השומה שהוצאה לפי מיטב השפיטה היא מופרזת, מוטלת על הנישום ואין מדובר בנטל קל (עניין שחאדה, פסקה 6 לפסק דינו של השופט (כתוארו אז) ח' מלצר; [ע"א 256/17](#) הרשקוביץ נ' מדינת ישראל – רשות המיסים, אגף המכס והמע"מ, [פורסם בנבו] פסקה 9 (18.8.2019)).

32. יצוין בהערת אגב כי משמעותה הדיונית של חובת ההצדקה היא כי על המשיב לפתוח בהבאת הראיות בהליך הערעור (עניין תחנת שדותי רכב, פסקה 6). כך גם עולה [מתקנה 10\(א\)](#) לתקנות בית-משפט (ערעורים בענייני מס הכנסה), התשל"ט-1978 הקובעת כך:

מקום שהמשיב חייב, על פי הפקודה, להצדיק את השומה, חייב הוא להתחיל בהבאת ראיותיו; בכל מקרה אחר חייב המערער להתחיל בהבאת ראיותיו.

33. אולם, כאשר מדובר בשאלה לבר-פנקסית, נטל השכנוע, רובץ כולו על הנישום, ללא סייג (ראו למשל: עניין בן חיים, פסקה 24). כמו כן, הסיפא של [סעיף 155](#) לפקודה לא חלה. משמעות הדבר היא כי הנטל לפתוח בהבאת הראיות לא יוטל על המשיב (עניין תחנת שירותי רכב, פסקה 6; עניין ביבי, פסקה 7). וכפי שהסביר אמנון רפאל בספרו:

"הכלל הרווח בפסיקה היום הוא, כי כאשר הפנקסים קבילים והשאלה העומדת לדיון הנה לבר-פנקסנית, אך נוגעת בשאלת גודל ההכנסה או טיבה – דהיינו אינה נובעת מספרי החשבונות ולצורך בירורה אין נזקקים להם, כך שעניין תקינותם אינו עומד על הפרק – על הנישום להתחיל בהבאת הראיות" (מס הכנסה, עמ' 277).

34. 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.

(ב) כאשר נפסלו ספרי הנישום – המשיב יערוך שומה לפי מיטב השפיטה בהתאם לשיקול דעתו הסביר. נטל השכנוע על הנישום להוכיח כי השומה מופרזת.

(ג) כאשר לא נפסלו הספרים, והמחלוקת היא "פנקסית" – חלה על המשיב "חובת ההצדקה" להצדיק את החלטתו בכל הנוגע לקביעת שומה לפי מיטב השפיטה. במקרה כזה מוטל עליו לפתוח בהבאת הראיות. ברם, בסופו של יום, נטל השכנוע להוכיח כי השומה מופרזת, עדיין מוטל על הנישום.

(ד) כאשר המחלוקת היא לבר פנקסית – נטל השכנוע רובץ על הנישום מתחילת ההליך ועד סופו.

מחכלל אל הפרט

35. בענייננו, אין הרבה מקום לספק כי המשיב עמד בנטל להצדיק את פסילת הספרים. אדרבה, בנסיבות העניין ניתן אף לומר כי הורם הנטל הדרוש אף בהתחשב ברף מחמיר בהרבה מהנדרש, ואף אם היה מדובר בנטל אזורי. מדובר במקרה חריג אשר בו בעלי המניות עצמם הודו למעשה בפה מלא, במסגרת הליכי התביעה שניהלו אחד נגד השני, בפגמים מהותיים בניהול הספרים. כך למשל בכתב תביעה שהגיש מערער 3 נגד מערערים 4 ו-5 ([ת"א 4376-12-12](#)) טען מערער 3 כי התברר לו שמנכ"ל החברות מושך שלא כדין כספים מקופות החברות המשותפות ומבצע "עסקאות פרטיות חריגות"; כי מערערים 4 ו-5 נטלו כספים מקופת החברות לצורך הוצאות משפטיות פרטיות, ואף גרמו לפיטוריה של מנהלת החשבונות של החברות שחשפה את נטילת הכספים, והכל על מנת שהם "יוכלו להמשיך ולעשות בכספי החברות כבתוך שלהם ללא כל בקרה או ביקורת" (סעיף 6 לכתב התביעה). עוד מגולל כתב התביעה כי מנכ"ל החברות עשה שימוש פרטי ברכבי מערערת 1 בשווי של כ-100,000 ש"ח (סעיף 22 לכתב התביעה); וכי המנכ"ל ומערערים 4 ו-5 "מנצלים את משאבי החברות המשותפות ומשתמשים בהם לצרכיהם הפרטיים ללא תשלום וללא דיווח כדין" (סעיף 87 לכתב התביעה). אך בכך לא תמה הדרך. גם בתביעה שהגישו החברות ומערערים 4

ו-5 נגד מערער 3 ([ת"א 6910-12-13](#)), נטען בין היתר, והפעם נגד מערער 3, כי הוא ניכה הוצאות פרטיות; הוציא חשבוניות פיקטיביים לחברות בהיקף של כ-1.5 מיליון ש"ח; ושלשל לכיסו סכומי כסף רבים (סעיף 39 לכתב התביעה). בין היתר פורט כי מערער 3 החביא בחזקתו חשבוניות שהוסתרו על ידו וכלל לא הובאו למשרדי החברות וקיבל מלקוחות סכומי כסף במזומן (סעיף 40 לכתב התביעה). וזהו רק קצה הקרחון.

36. משטענו המערערים עצמם, בהליכים האזרחיים שניהלו זה נגד זה, על ליקויים מהותיים בספרי החברות, על משיכת כספים, ניכוי הוצאות פרטיות וביצוע עסקאות פרטיות חריגות, אין כל ספק שעמד המשיב בנטל המצדיק פסילת הספרים. לכך אף יש לצרף את העובדה שבעלי המניות לא הגישו תצהירים מטעמם ולא התייצבו לעדות בבית המשפט, דבר אשר כשלעצמו אומר יותר מדרשני ומקים חזקה שהעדויות לא הייתה מקדמת את עניינם ([ע"א 795/99](#) פרנסואה נ' פוזיס, פ"ד נד(3) 107, 117-118 (2000); [ע"א 9555/10](#) הופמן נ' יפה, [פורסם בנבו] פסקה 34 (15.7.2013); [ע"א 8951/10](#) אורן יורם אריזות בע"מ נ' שקולניק ח.י. בע"מ, [פורסם בנבו] פסקה 15 (2.11.2014)). לא למותר לציין כי לא רק שהמערערים נמנעו מלספק הסברים לליקויים אותם היטיבו לתאר בלשון חריפה, חדה וברורה בכתבי הטענות, אלא שהם העלו בערעור שלפנינו תירוץ מתחמק, על פיו אף אחד מהם לא הודה במעשים שהטיח בו חברו ועל כן לא ניתן לזקוף את טענותיהם מתוך כתבי התביעה לחובתם. אלא שלא ניתן לקבל טענה זו, כמו גם את הטענה כי אין לקחת בחשבון את כתבי התביעה האמורים שעה שההליכים הסתיימו בפשרה. העובדה שההליך הסתיים בפשרה, או שלא נפסקו ממצאים כלשהם ביחס לטענות שהעלו המערערים באותם הליכים, אינה משפיעה על המסקנה הרלוונטית לענייננו, כי המשיב רשאי היה לראות בנטען על ידי המערערים בכתבי הטענות משום ראיות מנהליות, המצדיקות בנסיבות המקרה את פסילת ספרי החברות. ודוק, אדם מוחזק כמי שמאמין באמת ובתמים בנטען על ידו בכתבי הטענות שהוא מגיש לערכאה משפטית, ואין הוא יכול להתכחש לאמור בהם בלא כל הסבר (והשוו להלכה המונעת צד מלהעלות טענות עובדתיות סותרות לאלה שהעלה בעבר במסגרת התדיינות משפטית קודמת בין הצדדים: [ע"א 9650/05](#) פרוינד נ' פקיד שומה ת"א 4, [פורסם בנבו] פסקה 6 לפסק דינה של השופטת (כתוארה אז) א' חיות (7.8.2008); [ע"א 4107/09](#) שמואל נ' פקיד שומה חיפה, [פורסם בנבו] פסקה ל (10.8.2011)).

סופו של יום, בכפוף לתיקון השומות לפי הודעת המשיב כמפורט בפסקה 11 לעיל, יש כאמור לדחות את הערעור. נוכח הערותינו בעניין אי-מילוי חובת השימוע

כהלכתה על ידי המשיב כמפורט בפסקה 17 לעיל, המערערים יישאו בהוצאות מתונות
בנסיבות העניין בסך של 15,000 ש"ח.

ש ו פ ט

הנשיאה א' חיות:

אני מסכימה.

ה נ ש י א ה

השופט ע' גרוסקופף:

אני מסכים.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט ד' מין.

ניתן היום, כ"ז באייר התשפ"א (9.5.2021).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

ה נ ש י א ה

19050720_N16.docx יר
מרכז מידע, טל' 3852, 077-2703333 ; אתר אינטרנט, <https://supreme.court.gov.il>

ד' מינץ 54678313-5072/19
נוסח מסמך זה כפוף לשינויי ניסוח ועריכה

[בעניין עריכה ושינויים במסמכי פסיקה, חקיקה ועוד באתר נבו – הקש כאן](#)