

## בתי המשפט

עמה03/001134		בית משפט מחוזי תל אביב-יפו	
25/05/2006	תאריך:	שופט: אלטוביה מגן	בפני:

בעניין:

צברי אהוד

ע"י ב"כ עו"ד אוסטשינסקי צפריד  
מערער

נגד

פקיד שומה רחובות

ע"י ב"כ עו"ד מיכל סולומונוביץ'  
משיב  
מפרקליטות מחוז ת"א -  
אזרחי

נוכחים: שלא במעמד הצדדים

## פסק דין

טענותיו של המערער בערעור זה, מתחלקות לשני ראשים עיקריים.

האחד, כי פסילת הספרים בידי המשיב לשנים 1998-2000, נעשתה שלא כדין ובחוסר סמכות והאחר, לעניין גובה השומה אשר נקבעה לו לשנים 1998-2000.

למען שלמות התמונה אציין, כי טענתו של המשיב בעניין חוסר סמכות המשיב בפסילת הספרים, הועלתה כטענה מקדמית. בהחלטתי מיום 7.6.04, מצאתי לנכון להמתין עם הכרעתי בעניין זה עד לאחר שמיעת העדויות, לאור העובדה שהמערער בחר שלא להיות מיוצג באותה עת, ובקשתו היתה לוקה בחסר.

עוד ראוי לציין, כי במהלך הדיונים המקדמיים חזר בית המשפט ויעץ למערער להיוועץ בעורך דין, וכן אפשר בית המשפט למערער, לאורך כל הדיונים, לרבות בשלב ההוכחות, להיוועץ ולהסתייע ביועץ המס שלו.

המערער, בעצה אחת עם יועצו, הגיע להסדר עם המשיב, לפיו ההחלטות והעקרונות שייפסקו בערעור זה, יחולו עם לגבי שנת המס 2001, אשר בעניינה תלוי ועומד עמ"ה 1132/04 וגם לגבי שנת המס 2002, על אף שטרם יצאו צווים לגביה.

הסכם זה קיבל תוקף של החלטה ביום 15.6.2004.

עם גמר שלב הראיות, שכר המערער שירותי עורך דין.

המערער הינו נהג מונית, בעל מונית ובעל זכות ציבורית אשר בשנות המס הרלוונטיות עבד והיה בעל מניה בתחנת המוניות "ארגמן" ביבנה.

### **טענות הצדדים**

#### **חוסר סמכות של המשיב**

המערער טוען, כי המשיב פעל בחוסר סמכות שעה שפסל את ספריו על פי סעיף 145ב(ב) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה").

לטענת המערער, סעיף 145ב(ב) לפקודה, מעניק למשיב סמכות לפסול את ספריו של נישום אשר לא ניהל כלל סרט קופה רושמת, ולאור העובדה שהוא ניהל סרט קופה רושמת, לא ניתן לפסול את ספריו על פי סעיף זה.

המערער מוצא חיזוק לעמדתו זו, אף מכותרת הסעיף "פסילת ספרים בשל אי רישום תקבולים או אי ניהול קופה רושמת".

מנגד, טוען המשיב, כי סעיף 145ב(ב) מאפשר לו לפסול את ספריו של נישום, שעה שהנישום לא ניהל ספר קופה רושמת אשר עומד בכל הדרישות שנקבעו בהוראות הנציב מכוח סעיף 130 לפקודה.

על פי נספח א' להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות) תשל"ג-1973 (להלן: "הוראות ניהול פנקסים"), אחד התנאים הנדרשים בניהול סרט קופה, הינו רישום שעת הפעולה.

בכל התקבולים אשר התקבלו על ידי המערער בשנות המס נשוא ערעור זה, לא נרשמה שעת הפעולה בסרט הקופה ועל כן, לשיטתו של המשיב, לא עמד המערער בתנאים הקבועים בהוראות הנציב בכל הקשור לניהול קופה רושמת. מטעם זה ועל פי סמכותו הקבועה בסעיף 145ב(ב) לפקודה, פסל המשיב את ספריו של המערער.

#### **הוצאת הצווים בטרם חלף המועד הקבוע בפקודה**

המערער טוען, כי המשיב קבע את המס בצו מכוח סמכותו על פי סעיף 152(ב) לפקודה. לטענת המערער סעיף 130(ו) לפקודה קובע, כי אין להוציא צווים לפי סעיף 152(ב) לפקודה אלא בחלוף 30 יום מיום שהנישום קיבל את ההודעה על פסילת ספריו.

המשיב, טוען מצידו, כי המערער מנסה לקרוא לתוך הסעיף את שאין בתוכו. לטענת המשיב סעיף 152(ב) לפקודה מעניק לו סמכות להוציא צווים, שעה שלא הושג הסכם בין פקיד השומה לנישום.

סעיף 130(ו) לפקודה קובע מועדים אך ורק אם הצו שהוצא מבוסס על פסילת ספרים כאמור בסעיפים 130(ב) ו-130(ג) לפקודה. בעניינו של המערער נפסלו הספרים מכוח סעיף 145ב(ב)

לפקודה. הפסילה על בסיס סעיף זה הינה מיידית וסעיף 130(ו) לפקודה אינו חל בעניינו של המערער.

#### אי רישום שעת פעולה כליקוי טכני

סעיף 130(ב) לפקודה מעניק סמכות למשיב לפסול ספריו של נישום, שעה שהמדובר בסטייה מהותית מהוראות הנציב.

לטענת המערער, הדפסת שעה על גבי החשבוניות, הינה עניין טכני ולא מהותי ועל כן, למשיב לא נתונה הסמכות לפסול את ספריו על פי הוראות סעיף 145(ב) לפקודה.

המשיב חוזר על טענתו, כי פסילת ספריו של המערער נעשתה מכוח סעיף 145(ב) לפקודה וההפניה לסעיף 130 לפקודה הינה לצורך הוראות הנציב לניהול סרט קופה רושמת ולעניין זה בלבד. לטענת המשיב, אין לגרור אל תוך סעיף 145(ב) לפקודה את כל הוראות סעיף 130 לפקודה כפי שמנסה המערער לעשות. עצם הסטייה מהוראות הנציב, מעניקה למשיב סמכות לפסול את הספרים ואין רלוונטיות לשאלה אם הסטייה מהוראות הנציב מהותית היא אם לאו.

לגופו של עניין טוען המשיב, כי שעה שהמדובר בנהג מונית, לרישום שעת הפעולה יש חשיבות גבוהה ביותר שכן ללא רישום שעת הפעולה, יכול נישום שהוא נהג מונית להעלים הכנסות ולתכנן מס בניגוד לחוק, בעניין זה ראה עדות המפקח יונה ברוך (פרוטוקול עמ' 18-19).

על כן, לשיטתו של המשיב, גם לגופם של דברים, הרי שהמדובר בליקוי מהותי וסטייה מהותית מהוראות הנציב.

#### ליקויים נוספים אשר פורטו בנימוקי השומה

בנימוקי השומה, מפרט המשיב נימוקים נוספים, כמפורט להלן:

א. א. אי שמירת תיעוד חוץ ופנים מפורט בהתאם לסעיף 19(ב) להוראות ניהול ספרים. לרבות פירוט נסיעות באשראי.

ב. ב. בספר תקבולים ותשלומים לא נרשמו מספר תקבולים ותשלומים בהתאם לסעיף 12(ב) להוראות ניהול ספרים.

ג. ג. במספר מקרים, לא נשמר תיעוד חוץ ופנים בהתאם לסעיף 25(ג) להוראות ניהול ספרים.

המערער טוען, כי הטענות בדבר ליקויים אלה הועלו בפעם הראשונה על ידי המשיב לאחר הגשת הערעור ועל כן יש לדחותן.

עוד טוען המערער, כי הליקויים הנוספים, נטענים בכלליות וללא פירוט, ולא הם אשר הביאו את המשיב לפסול את ספריו.

זאת ועוד, לטענת המערער, המשיב לא התאמץ כלל להגיע לשומת אמת ותחת זאת בחר "לאיים" עליו בפסילת ספריו אם לא יסכים להצעת המשיב שהוצעה במהלך ההליך השומתי.

לגופם של דברים, המערער טוען, כי הוא שמר ומסר את כל התיעוד בהתאם לסעיף 19(ב) להוראות ניהול ספרים והמשיב לא פנה אליו ולא הלן בזמן הבדיקה, כי חסר תיעוד כלשהו. כמו כן, טוען המערער, כי רשם את כל התקבולים בהתאם לאמור בסעיף 12(ב) להוראות ניהול ספרים ובכל מקרה הרי שחובת ההוכחה בדבר אי רישום תקבול מונחת על כתפי המשיב אשר לא הביא ולו שמץ ראיה בעניין זה.

### השומה לגופה

לעניין השומה עצמה, טוען המערער, כי המשיב לא טרח כלל ולא בדק את הנסיבות הספציפיות אצלו והעדיף להסתמך על השערות וממוצעים כלליים.

לעניין הרכיבים על בסיסם הוצאה השומה נטען:

1. 1. דלק - המשיב טוען, כי תצרוכת הדלק של המערער אינה סבירה ביחס לקילומטראז' המוצהר על ידו. לטענת המשיב, על פי הצהרות המערער בעניין הסכומים אשר שילם עבור דלק, חושבו מספר הקילומטרים אותם עבר המערער והתברר, כי ישנו הפרש גדול בין הקילומטרים המוצהרים לבין הקילומטרים אשר חושבו על פי הוצאות הדלק של המערער. היינו כמות הדלק עליה דיווח המערער, מהווה כ- 55%-62% מכמות הדלק המקובלת בהתחשב בסוג הרכב, במספר הקילומטרים השנתי ובמחיר הסולר באותה התקופה (מש/19, מש/20 מש/24). מכאן הסיק המשיב, כי קיימת העלמת דלק מצידו של המערער, מתוך כוונה להקטין את הכנסותיו.

המערער מצידו טוען, כי המשיב לא פירש מהי תצרוכת דלק סבירה וכי אינו מביא בחשבון בחישוביו את ההנחות הניתנות לבעלי מוניות ולמשלמים במזומן עבור הסולר וכן מתעלם מהמונית אשר היתה בבעלותו של המערער בשנים הרלוונטיות אשר לה צריכת דלק נמוכה.

2. 2. קילומטראז' - המערער טוען, כי לגבי שנת 1998, חישב המשיב כי המערער נסע סך של 90,655 ק"מ בעוד שבפועל נסע רק 85,260 ק"מ.

המשיב טוען, כי בשנת המס 1998 הגיש המערער שתי קבלות טיפול לרכב האחת מיום 20.11.1998 והשניה מיום 25.12.1998, (מש/16 ו- מש/15 בהתאמה), כאשר בשתי הקבלות מספר הקילומטרים שעבר הרכב היה זהה.

על פי בדיקה של תדפיסי המערער (מש/17), התברר, כי המערער עבד בתקופה שבין 20.11.1998 ובין 25.12.1998 ועל כן, לא ייתכן כי הרכב לא נסע כלל בתקופה זו. המשיב לקח את מספר הקילומטרים המוצהר במוסך ליום 20.11.1998 הפחית מהם את מספר הקילומטרים כפי שהוצהר ביום 31.12.1997 חילק במספר החודשים והכפיל ב- 12 וכך

חושב סך הקילומטרים לשנת 1998 ומכאן ההפרש בין הצהרת המערער לבין קביעת המשיב.

3. נסיעות פרטיות- המערער טוען, כי נסיעותיו הפרטיות מוערכות בסך של 15,000 ק"מ בשנה לאור העובדה, כי המונית היא רכבו היחיד וכי משפחתו פזורה ברחבי הארץ ועל כן טעה המשיב כאשר לקח בחשבון רק 10,000 ק"מ בשנה כנסיעות פרטיות.

המשיב טען, כי חישוב 10,000 ק"מ בשנה כנסיעות פרטיות בוצע על בסיס הוראות תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות רכב), התשנ"ה-1995.

4. נסיעות סרק- נסיעות סרק, הינן נסיעות אשר בהן נוסע המערער מבלי שהוא מוביל נוסעים בתשלום. המערער טוען, כי נסיעות הסרק שלו הן רבות לאור העובדה, כי הוא עובד בעיר יבנה הנמצאת בפריפריה וכי במרבית נסיעותיו הוא חוזר "ריק", היינו ללא נוסעים בתשלום, ועל כן, חישוב 20% מהנסיעות כנסיעות סרק, בטעות יסודו.

זאת ועוד, המערער טוען, כי הזמין את המשיב להצטרף אליו על מנת להיווכח כי נסיעות הסרק של המערער הן רבות, אולם המשיב סירב להצעה זו.

המשיב טען בעניין זה, כי הואיל והמערער שייך לתחנת מוניות והוא אף בעל מניות בה הרי שנסיעות הסרק שלו נמוכות יותר ממונית עצמאית אשר אינה עובדת עם תחנת מוניות.

לתמיכה בטענתו זו, מביא המשיב מעדותו של מנהל תחום במחלקה הכלכלית בנציבות מס הכנסה, מר אודי הרוש, אשר אמר בעדותו (פרוטוקול עמ' 28 שורות 23-26):

"...עם הזמן והפרקטיקה, בתי המשפט נטו לתת בין 20% ל- 30% סרק... יצרתי אבחנה בין מונית העובדת בתחנה לבין מונית שלא עובדת בתחנה, בגלל היכולת של התחנה לייעל עבודתו של נהג מונית. זה ההבדל בין ה- 20% לבין 30%."

חיזוק נוסף לטענה זו, מוצא המשיב בכך שהמערער מחזיק טלפון נייד ומכשיר קשר, לצרכי עבודה, המייעלים את העבודה. המערער בעדותו (פרוטוקול עמ' 14, שורות 14-18) אמר:

ש: באמצעות המכשירים האלה אתה מקבל נסיעות.  
ת: אני מיבנה. אם אני עונה ראשון, מספיק זריז, אני מקבל נסיעה.  
ש: זה משפיע משמעותית על נסיעות הסרק.  
ת: טיפה, קצת. בד"כ מכשיר הקשר נועד למצב שאין מוניות בתחנה.  
בד"כ יש תור בתחנה שמוניות ממתונות. בבוקר יש קצת לחץ, אז קוראים לי.

5. פדיון- הפדיון של המערער מתחלק לשני חלקים.

האחד, פדיון מאשראי, המתקבל מנסיעות אשר לגביהן נקבע הסדר מראש. בנסיעות אלה נכללות נסיעות אותן ביצע המערער כקבלן משנה של חברת מוני סיטון הסעות, נסיעות אשר ביצע עבור חברות אחרות ומוסדות ציבור וכן נסיעות עבור אנשים פרטיים.

השני, "ספיישלים", כאשר נסיעות מיוחדות אלה מתחלקות לנסיעות בתוך העיר ונסיעות מחוץ לעיר.

המערער טען, כי מספר הנסיעות בעיר רב יותר אל מול מספר הנסיעות מחוץ לעיר, ביחס של 2/3 בתוך העיר ו-1/3 מחוץ לעיר.

על פי חישובי המערער, הפדיון הממוצע עבור ק"מ נסיעה ב"ספיישלים", כאשר מחשבים 1/3 מהנסיעות מחוץ לעיר ו-2/3 מהנסיעות בתוך העיר לשנים 1998-1999 הינו בין 1.52 ₪ לבין 1.61 ₪ לק"מ ועבור שנת 2000 הינו 1.6 ₪ עד 1.7 ₪ לק"מ.

לעניין הפדיון מאשראי, לטענת המערער רוב הנסיעות באשראי הינן מחוץ לעיר ועל כן, הפדיון הממוצע לק"מ בנסיעות אלה הינו 1.28 ₪ לק"מ עבור השנים 1998-1999 ו-1.35 ₪ לק"מ עבור שנת 2000.

בנוסף, הנסיעות באשראי מתבצעות על ידי התקשרות עם חברות שונות וניתנת בהן הנחה על התעריף הרגיל. על כן, על פי חישוב המערער הפדיון לק"מ בנסיעות אשראי לשנים 1998-1999 הינו בין 1.02 ₪ לק"מ לבין 1.08 ₪ לק"מ ועבור שנת 2000 הפדיון הוא 1.11 ₪ לק"מ.

המשיב מצידו טוען, כי המחזוריים אשר הוצהרו על ידי המערער מהווים כ-40%-30% אל מול אמת המידה אשר נקבעה בתחשיב הענפי למוניות בשירות מיוחד (מש/23), מחזוריים אשר אינם סבירים.

יתרה מכך, הטבלה מבוססת על 84,000 ק"מ עסקיים אשר מבצע נהג מונית ובמקרה שלפנינו, המערער נסע מספר ק"מ גבוה יותר.

על פי טבלה אשר צירף המשיב (מש/22), ניתן לחלץ את הנתון של פדיון לק"מ, עפ"י פדיון ממוצע לנסיעה.

הנתון של פדיון ממוצע לנסיעה, חולץ מתוך ספרי המערער כמפורט בטבלה שהוגשה (מש/18), ובעדותו של המפקח מר ברוך יונה (פרוטוקול עמ' 23).

לצורך חישוב הפדיון לפעולה בנסיעות "ספיישלים" ריכז המשיב את סה"כ הפדיון בנסיעות "ספיישלים" וחילק למספר הפעולות וכך התקבל הפדיון לפעולה (נסיעה). לאחר מכן, חולץ הפדיון לק"מ "ספיישלים" על פי הטבלה (מש/22), כאמור לעיל.

על פי החישוב, פדיון לק"מ לשנת 1998 היה 2.49 ₪, פדיון לק"מ לשנת 1999 היה 2.64 ₪ ופדיון לק"מ לשנת 2000 היה 2.84 ₪.

בעניין נסיעות האשראי, בידי המשיב היה הנתון של סך ההכנסות, אולם לא ניתן היה לחלק זאת למספר פעולות שכן נתון זה היה חסר.

על פי עדותו של המפקח ברוך יונה (פרוטוקול עמ' 23), לאור מהות נסיעות האשראי, אשר בהן ניתנת לרוב הנחה, הוחלט, לפני משורת הדין, לקבוע סכום של 1.5 ₪ לק"מ נסיעה באשראי ולא על פי החישוב של נסיעות "ספיישל".

המשיב טוען, כי הצהרות המערער בדבר הכנסותיו לוקות באי סבירות עסקית לאור מספר הקילומטרים הרב שנסע והפדיון אשר אמור היה להתקבל, כמפורט לעיל.

המשיב טוען, כי חיזוק לאי סבירות הצהרותיו של המערער, ניתן לראות בעובדה שהמערער רכש בשנת 2001 מונית חדשה, דבר אשר לאור הכנסותיו המוצהרות אינו סביר.

### **דיון ומסקנות**

אין בידי לקבל את טענת המערער בעניין פרשנות סעיף 145ב(ב) לפקודה.

סעיף 145ב(ב) לפקודה קובע:

"נישום החייב בניהול סרט קופה רושמת על פי הוראות המנהל מכוח סעיף 130 ולא ניהלו, יראו את פנקסיו כבלתי קבילים."

הסעיף מעניק למשיב סמכות לפסול פנקסיו של נישום אשר לא ניהל סרט קופה רושמת כהגדרתה בסעיף 130 לפקודה, תוך הפניה להוראות ניהול פנקסים. ניהול סרט קופה רושמת שלא בהתאם להוראות, לא יבוא בגדר "ניהול".

אחד מהתנאים הקבועים בנספח א' להוראות ניהול פנקסים הינו, כי בסרט הקופה תופיע שעת הפעולה, המערער לא עמד בחובתו זו ומשכך הרי שניתנת למשיב הסמכות לפסול את ספריו של המערער מכוח סעיף 145ב(ב) לפקודה.

תכלית הסעיף, כי סרט הקופה הרושמת ישמש אמת בחינה להכנסתו של הנישום, בלא צורך בהתחקות בלשית אחר נתונים נוספים, תיפגם אם תתקבל טענת המערער. לפי פרשנות המערער, אם נביא את הדברים לכדי אבסורד, אזי גם סרט קופה ריק יכול ויהווה ניהול.

טענתו של המערער, כי אין למשיב סמכות מקבילה לפעול על פי סעיפים 130 ו-145 לפקודה ולשיטתו יש בסעיפים אלה מדרג של חומרה, נדחית אף היא. לא מצאתי באמור בסעיפים הללו בפקודה, ולו רמז לכך, כי אין למשיב סמכות מקבילה לפעול על פי מי מהסעיפים.

זאת ועוד, בעמ"ה 449/00 חברת האחים טוויל טורס בע"מ נ' פקיד שומה 2 ירושלים, מיסים 5/ה-16, 138, נקבע:

"יכול שיהיו מקרים בהם הנסיבות העובדתיות הן כאלו שפסילת ספרים יכולה להיעשות רק מכוח הסמכה לפי סעיף 130... יכול שיהיו מקרים

בהם יחול רק סעיף 145ב'... יכול גם שיהיו מקרים בהם יחולו שני הסעיפים..."

לאור האמור, הרי שלמשיב סמכות לפעול על פי כל אחד מהסעיפים הללו ביחד ולחוד.

טענה נוספת של המערער הינה, כי המשיב הוציא את הצווים בטרם המועד הקבוע לכך בחוק ומשכך הרי שהצווים בטלים.

טענה זו של המערער מבוססת על סעיפים 152(ב) ו-130(ו) לפקודה.

סעיף 152(ב) לפקודה קובע:

"(ב) לא הושג הסכם, יקבע פקיד השומה את המס בצו שבכתב, ורשאי הוא לקיים בו את השומה, להגדילה או להפחיתה."

סעיף 130(ו) לפקודה קובע:

"(ו) לא יוצא צו לפי סעיף 152(ב) המבוסס על אי קבלת פנקסים או פסילתם כאמור בסעיפים קטנים (ב) או (ג), לפני שנשלחה הודעה על כך לנישום לפי סעיף קטן (ג) ולפני שחלף המועד להגשת הערר על החלטת פקיד השומה, ואם הוגש ערר - לפני שניתנה בו החלטת הועדה לקבילות פנקסים."

הצו אשר הוציא המשיב, הוצא על פי סמכותו של המשיב הקבועה בסעיף 152(ב) לפקודה, על בסיס ספרים פסולים מכוח סעיף 145ב' לפקודה.

סעיף 130(ו) לפקודה, קובע תקופת המתנה בטרם הוצאת צו על ידי המשיב, כאשר מדובר באי קבלת ספרים או פסילתם על פי סעיף 130(ב) או 130(ג) לפקודה. אין זה המצב במקרה שלפניי. ספריו של המערער נפסלו מכוח סעיף 145ב' לפקודה, וסעיף 130(ו) לפקודה לא חל בענייננו.

דומה, כי גם בעניין זה מנסה המערער לקרוא אל תוך הסעיף את אשר אין בתוכו ול"יבא" את הוראות סעיף 130(ו) לפקודה לעניין כל צו המוצא מכוח סעיף 152(ב) לפקודה, כאשר נפסלו הפנקסים. לשון סעיף 130(ו) פשוטה ואין בה כדי להכיל את פרשנות המערער.

על כן, טענתו של המערער בעניין הוצאת הצווים טרם חלוף המועד הקבוע בחוק נדחית, ואני קובע, כי הצווים אשר הוצאו על ידי המשיב כנגד המערער הוצאו כדין.

בעניין טענתו של המערער, כי על פי סעיף 130(ב) לפקודה בסמכותו של המשיב לפסול ספריו של נישום שעה שהמדובר בליקוי מהותי מהוראות הנציב ואי רישום שעת פעולה, הינה ליקוי טכני בלבד ועל כן, אין בסמכותו של המשיב לפסול את ספריו של המערער, הרי שגם כאן מנסה המשיב לקרוא אל תוך הסעיף בפקודה את אשר אין בו.

כאמור, ספריו של המערער נפסלו מכוח סעיף 145ב' לפקודה והוראות סעיף 130(ב) בעניין סטייה מהותית, אינן רלוונטיות במקרה דנן ועל כן אני דוחה טענה זו על הסף.

בהערת אגב אציין, כי מקובלים עליי דבריו של המפקח יונה ברוך (פרוטוקול עמ' 18-19), אשר העיד מטעם המשיב והצביע על חשיבות הדפסת שעת הפעולה בסרט הקופה, בעיקר שעה שהמדובר בנהגי מוניות ואין המדובר בליקוי טכני בלבד כטענת המערער.

בעמ"ה 5058/97 ח'ליפה מחמוד נאגי נ. פקיד שומה חדרה, מיסים טו/2 עמ' ה-8, 13 נקבע:

"מטרת ההוראות בדבר ניהול ספרים היא כפולה:

יצירת מערכת שתקשה על הנישום להעלים הכנסות או לנפח הוצאות ותביא ככל הניתן לדיווח אמת.

מתן אפשרות קלה ונוחה למפקחי המס לעמוד בכל רגע נתון על מצב העסק ללא צורך בפעולות "בלשות" או ב"פתרון תשבץ.

...בבואנו להבחין בין סטיות מהותיות מהוראות ניהול הפנקסים שיש בהן להצדיק פסילת הספרים לבין סטיות בעלות אופי טכני בלבד (אבחנה המעוגנת בסעיף 130(ב) לפקודת מס הכנסה). השאלה הצריכה להישאל היא, האם על אף הליקוי מושגות בכל זאת שתי המטרות שהובאו לעיל ואין די בהשגת מטרה אחת משתי מטרות אלה. לשון אחרת, גם אם הליקויים אינם מצביעים בהכרח על מגמה לדיווח כוזב על ההכנסה החייבת, הרי אם צורת ניהול הספרים מקשה על פקיד השומה להגיע לחקר האמת בקשר להכנסה החייבת, עדיין יש לראות בליקוי ליקוי מהותי."

ובעמ"ה 75/96 חיים זכאי נ. פקיד שומה ת"א 2 מיסים יא/1 עמ' 215, נקבע:

"הבהרתי ואני חוזרת ומבהירה שהמטרה העיקרית בניהול ספרים כדין, הינה העמדת האפשרות בפני פקיד השומה לפקח על הנעשה בעסקו של הנישום ולוודא שכל תקבול נרשם ומדווח כדין"

אם כך, גם לגופו של עניין, אי רישום שעת הפעולה בסרט הקופה של המערער, הינו פגם מהותי.

עוד טוען המערער, כי הטענות בדבר ליקויים נוספים אשר פירט המשיב בנימוקי השומה, דינן להידחות על הסף, הואיל והמשיב לא טען אותן קודם לכן שעה שפסל את הספרים והם הועלו לראשונה בפירוט נימוקי השומה.

צודק המערער בטענתו זו.

המשיב שלח למערער הודעה בדבר פסילת ספרים בגין סעיף 145(ב) לפקודה ובהודעה לא פירט ליקויים נוספים. לאחר הגשת הערעור, הגיש המשיב נימוקי שומה ובהם הוא טוען, כי מעבר לליקויים שגרמו לפסילת הספרים על בסיס סעיף 145(ב) לפקודה ישנם ליקויים נוספים אשר נתגלו בספריו של המשיב וזאת תוך שהוא מציין את הליקויים בקצרה.

זאת ועוד, המשיב לא טען ולא הראה, מדוע לא טען לקיומם של ליקויים אלה בשלב ההליך השומתי ומדוע הוא טוען להתקיימותם רק כעת.

יתרה מכך, המשיב אף לא טרח לענות בסיכומיו לטענות המערער אשר טען, כי דין הטענות המפרטות את הליקויים הנוספים להימחק.

מטעמים אלה, הנני מורה, כי דין הטענות בדבר הליקויים הנוספים המצויינים בנימוקי השומה של המשיב להימחק מנימוקי השומה.

משנבחנה סמכותו של המשיב והגעתי לכלל מסקנה, כי המשיב פעל בסמכות שעה שפסל את ספרי המערער ולא חרג מסמכותו בכל הקשור למועד הוצאת הצווים, וכן לאחר שהגעתי לכלל מסקנה שטענות המשיב בדבר ליקויים נוספים אשר הביאו לפסילת ספרי המערער דינם להימחק, יש לבחון את השומה לגופה.

#### קילומטראז'

המערער טען, כי בשנת 1998 נסע בפועל סך של 85,260 ק"מ, המשיב טען שהמערער נסע סך של 90,655 ק"מ.

כאמור, מטענות המשיב וממסמכי המערער עולה, כי המונית עבדה בתאריכים שבין 20.11.1998 ובין 25.12.1998 אולם מספר הקילומטרים לא השתנה.

כל אדם בר דעת אשר עיניו בראשו מבין, כי לא ייתכן שמונה הקילומטרים של מונית אשר עובדת משך חודש וחצי נשאר על אותו מספר קילומטרים ועל כן, הנני מקבל את גרסת המשיב בעניין זה וקובע, כי מספר הקילומטרים אשר נסעה המונית בשנת 1998 הינו 90,655 ק"מ.

המערער כשל לשכנע לקבל את עמדתו בעניין זה, כאשר הנטל כזכור, הן הראייתי והן נטל השכנוע מוטלים על כתפיו.

#### נסיעות פרטיות

המשיב טוען, כי חישוב סך של 10,000 ק"מ כנסיעות פרטיות על פי תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות רכב), התשנ"ה – 1995.

המערער טוען, כי חישוב זה אינו משקף נאמנה את מצבו הוא, שכן המונית משמשת כרכבו היחיד וכמו כן, יש לו 9 נכדים ומשפחתו פזורה מחדרה ועד מצפה רמון ועל כן מספר הקילומטרים המוערכים על ידו כנסיעות פרטיות הינו 15,000 ק"מ בשנה.

אין בידי לקבל טענה זו של המערער. מספר הקילומטרים המוכר כנסיעות פרטיות נקבע בתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות רכב), התשנ"ה – 1995. כל נישום אשר מבקש להשיג על קביעה זו, מן הראוי, כי יביא הוכחות לכך שאחרת כיצד יכול המשיב לבדוק את טענות הנישומים השונים.

נטל ההוכחה מוטל על כתפי המערער. המערער לא הביא כל ראיה למספר הקילומטרים אשר ביצע כנסיעות פרטיות, לכאורה, למשפחתו.

לא למותר לציין, כי אף בחוות הדעת אשר הוגשה מטעם המערער, נלקחו בחשבון 10,000 ק"מ כנסיעות פרטיות.

משלא הונחה כל תשתית ראייתית מטעמו של המערער לתמוך בטענתו זו, אין בידי בית המשפט אלא לדחותה.

### נסיעות סרק

המשיב טוען, כי התחשב ב- 20% מסך הקילומטרים של המערער כנסיעות סרק, בעוד שהמערער טוען, כי הוא מבצע נסיעות סרק רבות יותר.

מקובלת עליי עמדת המשיב, כי מונית העובדת בצמוד לתחנת מוניות מבצעת פחות נסיעות סרק לעומת מונית אשר אינה עובדת בצמוד לתחנת מוניות.

יחד עם זאת, יש לזכור, כי המערער עובד בפריפריה, עניין אשר יש לו השפעה על אחוז נסיעות הסרק אותן הוא מבצע.

בקשתו של המערער מהמשיב להגיע למקום עבודתו ולהתרשם בעצמו מנסיעות הסרק הרבות אשר הוא נאלץ לבצע, אינה בקשה אשר יש ביכולתו של המשיב להיענות לה. המשיב אכן עורך ביקורות בעסקים השונים, אולם אין ביכולתו של המשיב להיענות לבקשה להתלוות לנהג מונית במהלך עסקו, מה גם שהרי בנקל יכול נהג מונית לוודא כי שעה שמתלווה אליו נציג המשיב לא יופנו אליו נסיעות דרך התחנה ועל כן אין בביקורת כזו משום אינדיקציה אמיתית על נסיעות הסרק שביצע המערער.

התלוות למשך יום תמים או אף מספר ימים לבעל העסק, איננה אפשרות. כיוון שהמשיב אינו יכול להימצא בכל רגע נתון עם הנישום, פותחו הוראות ניהול פנקסים. פנקסי הנישום אמורים לשקף נאמנה ועל נקלה, בלא צורך בחקירה ובעבודה בלשית, את הכנסותיו והוצאותיו של הנישום.

בנסיבות העניין, לעובדת היות המערער עובד בפריפריה יכולה להיות השפעה על שיעור נסיעות הסרק בשונו לתחנה. הגם שאין בידי לקבל את הטענה בדבר שיעור נסיעות הסרק שמציע המערער, הרי שאף המשיב בתדריכו (מש/23), לעניין הפדיון, לוקח בחשבון את מיקום העסק ומתייחס בצורה שונה לנהגי מוניות מהפריפריה ולנהגי מוניות מערים מרכזיות. על כן, אני קובע כי המערער נסע נסיעות סרק בסך של 25% מכלל הקילומטרים העסקי אותו ביצע.

אציין, כי המשיב, בסעיף 27 לסיכומיו, כותב: "נסיעות סרק: המשיב הכיר ב- 20% נסיעות סרק והפחיתן מסך הק"מ שנסעה המונית".

מבדיקת נימוקי השומה עולה, כי המשיב הוריד סך של 20% נסיעות סרק ממספר הק"מ העסקי לנסיעות "ספיישלי" בלבד ולא הוריד 20% נסיעות סרק ממספר הק"מ העסקי הכולל, כפי שהוא מצהיר.

על כן, הריני קובע, כי יש לחשב למערער סך של 25% נסיעות סרק, מתוך סה"כ הק"מ העסקי של המערער.

## דלק

באשר לטענות המערער ביחס לדלק, הרי שנתון זה לא נלקח כדי לבנות השומה, אלא כדי לתמוך בטענות אי הסבירות של דו"חות המערער. המערער לא נשא בנטל לשכנע כי עמדת המשיב בעניין זה שגויה, משום שלא הציג כל נתון חלופי או ראיה המבססת את טענותיו.

עיון בשומות המשיב מגלה, כי האחרון לא ייחס הוצאות דלק בשיעור המתבקש מתוך התדריך, שהרי המשיב עצמו מאשר כי המערער העלים הוצאות דלק.

הואיל ותכלית השומה, הינה להגיע אל ההכנסה החייבת הממשית, אין להתעלם מהוצאות דלק אלו ויש להתאימן בהתאם למספר הקילומטרים שקבע המשיב ובהתאם לשיעור המקובל של הוצאות הדלק.

מר יונה ברוך, מטעם המשיב, הותיר שאלה זו לשיקול דעת בית המשפט (פרוטוקול עמ' 24 שורה 23).

אני מוצא, כי ראוי להכיר כאמור בהוצאות דלק (סולר) לפי טבלת פדיון למוניות בשירות מיוחד בערים אחרות (נהג יחיד) שבתדריך (מש/23).

### חוות הדעת מטעם המערער

המערער הגיש חוות דעת מטעמו, ובה הוא מציג את גרסתו בעניין הכנסותיו (נספח ב' לסיכומי המערער).

חוות הדעת מבוססת על נתונים אשר נלקחו מהכנסותיו של המערער בשנת 2002, שנת מס אשר אינה מענייננו בערעור זה.

זאת ועוד, חוות הדעת מבוססת על הצהרות המערער בכל הקשור לנסיעות סרק, כאשר בחוות הדעת 49% מנסיעותיו של המערער הינם נסיעות סרק, נתון אשר אף לשיטתו של המומחה לא ניתן להוכיחו (פרוטוקול עמ' 11 שורות 14-16).

המומחה התעלם מתעריף גבוה יותר אשר נגבה בשעות הלילה וכן התעלם מזמן עצירה והמתנה אשר גם בגינם נגבה תשלום (פרוטוקול עמ' 12 שורות 8-9).

בנוסף, חוות הדעת מתייחסת למספר קילומטרים שגוי בכל הקשור לשנת המס 1998.

זאת ועוד, המומחה מטעמו של המערער, לא ידע להשיב על שאלות רבות בכל הקשור לחוות דעתו.

כך למשל, בעמ' 7 לפרוטוקול:

ש: המשיב ערך נייר עבודה לאותן נסיעות שיש בהן מונה, לשנים 2001-2002, מדובר בבדיקה לשישה חודשים של 2002, 140 נסיעות, יוצא שהפדיון הממוצע לק"מ זה 4.6 בממוצע, בעוד אתה מגיע ל- 2.56 כולל מע"מ. יוצא פער של 50% בפדיון בין מה שיש בפועל בסרטי הקופה של המערער לבין המודל שלך.

ת: אני צריך לחשוב על זה. תשובתי הספונטנית שהמדגם לא מייצג.

ובעמ' 9-10 לפרוטוקול:

ש: כל הנתונים בטבלה מעמודות 1-4 לקוחים מתוך חוות דעתך. לי יש נתונים אחרים בהם אני מגיעה לפדיון ממוצע לנסיעה של 75.39 ₪ ולא כפי שאתה רושם.

ת: אני צריך לבדוק מהו ה"טריק" פה. לא כך צריך לעשות את החשבון.

...

ש: מהו השימוש הלא נכון.

ת: אני צריך לחשוב בצורה רצינית.

מעדותו של המומחה מטעם המערער, התרשמתי כי חוות הדעת אשר הגיש המערער לוקה בפגמים, אינה יכולה לשמש כלי לחישוב הכנסות המערער ואין בה בכדי להרים את נטל ההוכחה המוטל על המערער להוכיח, כי השומה אשר נקבעה לו אינה נכונה.

אציין, כי לעניין חישוב הפדיון לק"מ, המערער טען כי היחס בין הנסיעות "ספיישל" הינו 1/3 מחוץ לעיר ו- 2/3 בתוך העיר, אולם לא הראה כיצד חישב את היחס הזה וטענה זו נטענה בעלמא מבלי להביא לה כל ביסוס עובדתי ועל כן חישובו של המערער גם בעניין זה נדחה ואין בו בכדי להרים את נטל ההוכחה הנדרש.

-

#### סיכום ומסקנות

מן המקובץ עולה, כי המערער לא ניהל סרט קופה רושמת כמתחייב והמשיב פסל את ספריו כדין.

עוד עולה, כי קביעות המשיב בכל הקשור למספר הקילומטרים אשר ביצע המערער הינן מבוססות.

המערער לא הרים את נטל ההוכחה המוטל עליו ולא הוכיח כי השומה מופרזת.

יתרה מכך, הרי שהמשיב הראה כי השומה אשר נקבעה על ידו הינה מבוססת ואמינה, למעט לעניין מספר הק"מ של נסיעות הסרק.

הערעור מתקבל בחלקו, לעניין נסיעות הסרק אותן ביצע המערער, אשר יעמדו על סך של 25% מכלל הק"מ בנסיעותיו העסקיות של המערער. כן יתאם המשיב את הוצאות הדלק כאמור.

שאר הטענות בערעור נדחות.

בנסיבות אלו אין צו להוצאות.

**ניתן היום 25.5.2006 שלא במעמד הצדדים**

**המזכירות תמציא העתקים לב"כ הצדדים**

---

מגן אלטוביה, שופט