|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **בית המשפט המחוזי בירושלים** | | |
|  | | |
| קבלת מרבית הערעור על קביעת שומה לפי מיטב השפיטה | | 11 דצמ 2014 58712-01-13 |
|  | | |
| **השופט** | דוד מינץ | |
|  | | |
| **המערער** | סעדי אבו מיאלה ע"י עו"ד ג'רייס דחודולי | |
|  | | |
|  | **- נגד -** |  |
|  | | |
| **המשיב** | מנהל מס ערך מוסף ירושלים ע"י עו"ד אורי סירוטה- פרקליטות מחוז ירושלים | |

**פסק דין**

|  |
| --- |
|  |

ערעור על קביעת שומה לפי מיטב השפיטה לשנים 2007-2011.

הרקע לערעור

1. המערער, סיטונאי של דברי מזון בסיסיים (להלן: "העסק"). ביום 29.3.12 הוצאה לו שומה לפי מיטב שפיטה בהתאם לסעיף 77 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ" או "החוק"), לשנים 2007-2011 לפיה עליו לשלם סך של 302,726 ₪. כן נשלחה לו הודעה על פסילת ספריו והוטל עליו קנס בגין אי ניהול ספרים כדין. השומה לפי מיטב השפיטה הובאה במסגרת ביקורת שערך המשיב למערער, כי הוגשו על ידו דו"חות שאינם נכונים ושאינם משקפים נכונה את "הקניות" ו"המכירות" שבוצעו בעסק בכל שנה ושנה. עוד מצא המשיב כי הרווח הגולמי שדווח על ידי המערער איננו סביר. על כן, ולאחר בחינת מחזור ההכנסות המדווח של המערער, החליט המשיב להוסיף על הדיווחים השנתיים רווח גולמי של 3%, וזאת בדומה לשיעור הרווח שדווח על ידי המערער עצמו בשנת 2007, ובשיעור הנמוך מהרווח הגולמי המינימאלי המוגדר בתדריך הענפי בעסקי סיטונאות המזון העומד על שיעור רווח של 5% (להלן: "התדריך הכלכלי"). המשיב קבע עוד, כי יש לפסול את ספרי העסק, משלא נוהלו ב"שיטת החשבונאות הכפולה".

1. המערער השיג על החלטת המשיב לוועדה לקבילות פנקסים. ביום 15.9.08 נדחתה ההשגה ביחס לקביעת השומה לפי מיטב השפיטה, והתקבלה בעניין פסילת הספרים והקנס שהוטל בעקבותיה. זאת לאחר שנמצא כי בשנים 2008 ו-2011 נוהלו ספרי העסק בשיטת החשבונאות הכפולה, ובשנת 2010 לא הייתה חובה לנהל את ספרי העסק בשיטה זו. עוד החליט המשיב לחזור בו מפסילת ספרי העסק לשנת 2009, הגם שספרי העסק לשנה זו צריכים היו להיות מנוהלים בשיטת החשבונאות הכפולה, ולא נוהלו כן. המערער מערער אפוא, על שומת המשיב לפי מיטב השפיטה.

טענות הצדדים

1. לטענת המערער, משהתברר שפסילת הספרים יסודה בטעות, יש לבטל עמה גם את השומה לפי מיטב השפיטה. מכל מקום, המשיב צריך היה לנקוט בזהירות מרבית בקבעו שומה לפי מיטב שפיטה, במיוחד שעה שחזר בו מהחלטתו לפסול את הספרים. מה גם, המשיב ביסס את החלטתו, אם בכלל, על ספרי העסק לשנת 2010 ו-2011, אך ספרי העסק לשנים 2007-2009 לא נבחנו כלל, על אף שהשומה מתייחסת לתקופה של כל השנים שבין 2007-2011.

1. עוד לטענת המערער, אין לקבל את טענת המשיב כי העסק דיווח על הפסד גולמי מצטבר בסך של כ-1,500,000 ₪, בין השנים 2007-2011. לצורך חישוב נתון זה הציג המשיב את עלות המכירות בכל השנים 2007-2011 באופן מצטבר, כאשר חישוב של "סך כל עלות המכירות" במהלך מספר שנים אינה שיטת חישוב מקובלת בענף החשבונאות. אדרבה, עיון בדו"חות רווח והפסד של העסק לשנים 2007-2011 מלמד שהעסק דיווח על רווח גולמי חיובי. מכל מקום, גם אם קיימת תנודתיות במידת הרווח, מדובר בתופעה טבעית הנובעת משינויים בענף המזון. ועוד, ניתן למצוא הצדקה לשיעור הרווח הנמוך, שכן מדובר בעסק המהווה חוליה בודדת בשרשרת של סוחרים סיטונאיים שאף נאלץ לספוג עלויות של הובלה וסבלות מפני שלא היה לעסק כלי רכב מסחריים משלה ששימשו להובלות הסחורה וכוח אדם המועסק לצורך עבודת סבלות. לגבי שנת 2011, חישובי המשיב הינם שגויים, מפני שהחישוב שערך לגבי שנה זו נעשה עוד טרם הוגש הדו"ח השנתי לאותה שנה. כך למשל, על פי דו"ח רווח והפסד אשר הגיש המערער למס הכנסה, מלאי הסגירה לאותה שנה עמד על 2,989,874 ₪, וזאת בניגוד לנתון של 1,430,023 ₪ כפי שציין המשיב בתחשיב שערך. בנוסף, המערער דווח עוד על "הכנסות לקבל" לגבי שנה זו, אשר לא נלקחו בחשבון על ידי המשיב. חישוב על בסיס הנתונים המלאים היה מביא אפוא, את המשיב למסקנה כי בשנת 2011 שיעור הרווח הגולמי עמד על 2.5%, ומכאן שלא היה מקום להתערב בשומתו העצמית של המערער.

1. זאת ועוד, המערער הודה כי חלק מהקניות שנערכו בסוף שנה אכן דווחו בתחילת השנה העוקבת, אך זאת בהתאם לדין ואין לקבל את טענת המשיב כי מדובר באינדיקציה לדיווח מלאכותי ולעיוות הנתונים על ידו. יתר על כן, האופן בו "תיקן" המשיב את הדו"חות, והעביר חלק מהקניות שבוצעו לשנה הקודמת, אך "ניפח" את עלות המכירות בשנה זו ומצד שני, עיוות את חישוב הרווח הגולמי בשנה העוקבת. לגבי הקניות שבוצעו בסוף שנת 2011 ודווחו בתחילת שנת 2012, הרי שממילא אין המדובר בנתון שהיה בו כדי להשפיע על הרווח הגולמי בעסק ועל סבירות הדיווחים - שכן אף אם הקניות היו נרשמות בשנת 2011 ולא בתחילת שנת 2012, מלאי הסגירה לסוף השנה היה גדל באותה מידה ולא הייתה לכך כל השפעה על מחזור המכירות לשנת 2011. על אלו הוסיף המערער בסיכומיו כי מר אשר פאר אשר העיד מטעם המשיב, אינו העד הרלוונטי בתיק, מכיוון שלא הוא זה אשר הוציא את השומה למערער, אלא גורם אחר במשרדי המע"מ - מר עוזי לוי, כאשר מר פאר לא נתן תשובות לשאלות האמיתיות שבמחלוקת בין הצדדים.

1. המשיב טען מנגד כי הרישום בספרי החשבונות של העסק נעשה באופן שאינו משקף את כל מכירותיו של המערער. המשיב מצא סטייה מהותית מניהול ספרים תקין בשנים 2010-2011, כאשר ספרי העסק לא ביטאו את הקניות האמיתיות שבוצעו בעסק בכל שנה ושנה, והמערער אף לא חלק על כך. חישוב השומה על ידי המשיב לשנים 2007-2011 התבסס אפוא על הכלל החשבונאי לפיו רישום בספרי החשבונות בכל שנת מס צריך לכלול את השייך לאותה שנת מס בלבד. לאחר תיקון דיווחי הקניות, כך שנלקחה בחשבון השנה שבה בוצעו, נמצא כי אילו היו מתקבלים דיווחי מחזור המכירות של המערער כנדרש, הייתה מתקבלת תוצאה כאילו היו הפסדים ניכרים למערער במשך 4 שנים רצופות, באופן אשר אינו עולה בקנה אחד עם אחוזי הרווח המוכרים בענף.

1. מכאן, המשיב הוסיף על דיווחי המערער רווח גולמי בשיעור של 3% לכל שנה וזאת לפי שיעורי הרווח המדווחים של המערער בשנת 2007, שיעור הנמוך משיעור הרווח הצפוי לפי התדריך הכלכלי אשר בחן את השוק הסיטונאי בו המערער מנהל את עסקיו, וקבע שיעור רווח מינימאלי של 5%. הגם כי פסילת ספרי העסק של המערער בוטלה, שומת העסקאות שהוצאה לו עומדת בפני עצמה משעה שהוכח, ואף המערער אינו מכחיש זאת, כי ספרי העסק לא ביטאו את הקניות האמיתיות שבוצעו בעסק בכל שנה ושנה. נטען גם, כי אין לקבל את טענת המערער כי שומת העסקאות שהוצאה לו נעשתה על בסיס בחינת השנים 2010 ו-2011 בלבד, הואיל והשומה חושבה לכל שנה בנפרד, ובשנים 2008-2009 חושבה על בסיס דיווח עלות המכירות בדו"חות שהוגשו על ידי המערער עצמו.

1. זאת ועוד, מבדיקת דו"ח רווח והפסד שהוגש על ידי המערער לרשויות מס הכנסה בשנת 2013, אשר מתייחס לשנת המס 2011, ושנעשתה לאחר הוצאת השומה על ידי המשיב, עולה תמונה ברורה של עיוות הדיווחים על ידי המערער. מדו"ח רווח והפסד עלה כי המערער אכן העביר את קניותיו משנה לשנה, הואיל ובדו"ח זה הוסיף המערער קניות בסך של 1,794847 ₪, אותן הגדיר כשייכות לשנת 2011. בנוסף, בניגוד לדיווחי המערער למע"מ, לפיהם עמד מלאי הסגירה לשנת 2011 נכון ליום 31.12.11 על סך של 1,430,023 ₪, הרי שבדו"ח רווח והפסד לשנת המס 2011 דיווח המערער למס הכנסה על הכנסות נוספות בסך של 248,602 ₪ שהוגדרו כ"הכנסות לקבל", ועל מלאי סגירה בסך של 2,989,874 ₪. בכך ניסה המערער לשמר אחוז רווח גולמי סביר, בניגוד לדיווחי המלאי שניתנו על ידו בעבר.

דיון והכרעה

1. ראשית לטענת המערער - עליה שם דגש, לפיה העד מטעם המשיב, מר אשר פאר, אינו העד הרלוונטי בתיק. לפי הטענה, מכיוון שמר פאר לא היה הגורם אשר נתן את ההחלטה בהשגה שהגיש המערער, אלא היה מעורב רק בשלב הוצאת השומה, הוא לא יכול היה לתת מענה לשאלות עליהן נשאל בחקירתו ושאלות "קריטיות" נותרו פתוחות ללא מענה.

דין טענה זו - להידחות.

תקנה 10א לתקנות מס ערך מוסף ומס קניה (סדרי הדין בערעור), התשל"ו-1976, מאפשרת הבאת ראיות בערעור על שומת המס גם אם מדובר בראיה שאיננה קבילה בהליך אזרחי. כך מתאפשרת הגשת ראייה שהיא בבחינת עדות שמיעה ובלבד שהמשיב ביסס עליה את שומתו או את החלטתו. רק מטעם זה, אין להידרש לטענה (ראו למשל, גם: ע"א 4069/03 מ.א.ל.ר.ז שיווק מתכות בע"מ נ' מנהל מכס ומע"מ (פורסם בנבו, 23.2.05)), ודאי מקום בו המערער אף לא הבהיר אלו שאלות לדעתו נותרו לאחר עדותו של מר פאר, פתוחות באופן "קריטי" ללא מענה.

1. ובאשר לשאלה כיצד משפיעה חזרת המשיב מההחלטה לפסול את ספרי העסק על גדרי סמכותו להוציא שומה לפי מיטב השפיטה. תחילה המערער טען כאמור כי חזרתו של המשיב מפסילת הספרים, מובילה גם לביטול השומה שהוצאה לפי מיטב השפיטה, כמו גם להעברת נטל ההוכחה לכתפי המשיב. ברם בסיכומיו התמקד המערער אך בדרישה להעברת נטל ההוכחה, וטוב שכך.

1. למעשה, בהתאם לסעיף 77 לחוק מע"מ, אין באי-פסילת ספרים כדי למנוע הוצאת שומה לפי מיטב השפיטה. הוצאת שומה לפי מיטב שפיטה יכולה לנבוע מסיבות שונות. כגון, תוצאה עסקית בלתי סבירה או ליקויים שונים בניהול הספרים, כאשר על המשיב להוכיח קיומן של נסיבות או נתונים שיש בהם כדי להצביע על דיווח שאינו נכון (ראו: ע"ש (חי') 641/03 פלונית נ' מדינת ישראל, ממונה אזורי מע"מ עכו (פורסם בנבו, 6.6.2006); ע"מ (חי') 1135/07 בן עיון נ' מע"מ עכו (פורסם בנבו, 1.3.00)). הדברים נכונים גם במקרה בו נפסלו הספרים, ולאחר מכן נקבע כי הספרים נוהלו כדין (ראו למשל: ע"א 300/85 סופר אחים בן דוד נ' מנהל המכס והבלו, פ"ד מא(3) 411 (1987)). עם זאת, לניהול הספרים כדין קיימת השפעה לעניין נטל הראייה. כאשר מדובר בקביעת שומה על בסיס פנקסי חשבונות שנפסלו, חובת הראייה היא על המערער להוכיח את נכונות ספריו. אולם כאשר שומת המשיב נתמכת בפנקסי החשבונות שנוהלו כדין, על המשיב נטל הראיה כי נתמלאו התנאים הקבועים בסעיף 77 לחוק מע"מ, המצדיקים עשיית שימוש "במיטב השפיטה", וכי השומה סבירה. על המשיב גם מוטל במצב זה נטל הוכחה כבד להוכיח כי נתקיימו תנאים אלו (ע"א 300/85 בעניין סופר אחים בן דוד; ע"א 5024/90 בוהדנא נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד מז (3) 1 (1993)). בפסיקה אף נקבע כי הפעלת סעיף 77 לחוק מע"מ, כאשר לא נפסלו הספרים, תיעשה רק בצורה "נדירה", ורק כשיש נתונים הסותרים את הצהרתו של החייב במס, וזאת לאחר חקירה מעמיקה מאוד של נתוני העסק (ראו: ע"ש (ת"א) 269/84 מ.א.מ. פלסטיק נ' מנהל המכס והבלו, פ"ד מ"ז (1) 350 (1986); עמ"ה (חי') 167/00 נסראלדין נ' פקיד שומה חיפה (פורסם בנבו, 5.6.02)).

1. כאמור, בבסיס ההצדקה לקביעת השומה על פי מיטב השפיטה במקרה זה, ביקש המשיב, למעשה, להסתמך על העובדה שנמצאו אי דיוקים הנוגעים לדיווחי "קניות" מפני שמצא העברות של קניות משנה לשנה, באופן המאפיין התנהלות המעוותת את הדו"ח בהתאם לצרכי המערער וזאת כדי להראות סבירות בדיווח. על כן, בשלב ראשון "תיקן" המשיב את דיווחי הקניות כך שישקפו את המועד שבו הן בוצעו בפועל, והביא בהתאם לכך לשינוי עלות המכר הנטענת על ידי המערער באופן שזו תשקף גם את תוספת הקניות שהועברו לשנה העוקבת.

1. בהקשר זה, יועץ המס של המערער אישר כי מסיבות שונות, חשבוניות שהוא קיבל באיחור נרשמו בשנה העוקבת (פרוטוקול הדיון מיום 29.5.14, עמ' 24, שורות 12-18). בין היתר, נטען לבעיות בתוכנת המחשב אשר לא אפשרו לעדכן את נתוני השנה הקודמת (פרוטוקול הדיון מיום 29.5.14, עמ' 25); ולתקלות בדואר (פרוטוקול הדיון מיום 29.5.14, עמ' 25-26). יועץ המס לא הצליח להסביר מדוע רק בשנת 2011 נטענה הטענה כי קיימות "הכנסות לקבל" (פרוטוקול הדיון מיום 29.5.14, עמ' 26-27), ומדוע למעשה לא דווח על נתון זה גם בשנים עברו. לפיכך, משלא הוכחש על ידי המערער כי קניות שבוצעו בשנה מסוימת דווחו בשנה לאחריה, היה מקום לקבל את התיקונים שביצע המשיב לדיווח ה"קניות" של המערער. אף אין לקבל את טענת המערער כי חישובי המשיב כללו כפילויות של אותן קניות אשר הועברו משנת המס העוקבת לשנה הקודמת - מחד, אך לא נוטרלו בשנת המס העוקבת לצורך חישוב הרווח הגולמי - מאידך. היה גם מקום לקבל את טענת המשיב, הנתמכת בטבלה המפרטת את בסיס החישוב שנערך על ידו, לפיה בכל מקום בו תוקן דיווח הקניות - באופן בו "הועברו" קניות שדווחו בשנה מסוימת לשנה הקודמת, עודכן "סעיף הקניות" בשנה העוקבת באופן תואם (כך למשל, "הועבר" סך של 73,721 ₪ של "קניות" שנמצא כי בוצעו בשנת 2009, ודווחו רק בשנת 2010, לשנת 2009, ואותו הסכום הופחת מהקניות שבוצעו לכאורה על ידי המערער בשנת 2010).

1. ברם, טענת המשיב כי עצם הדיווח השגוי של קניות שבוצעו בשנה אחת לשנה אחרת, מהווה התנהלות שמנסה לעוות את הדו"ח, ונעשתה רק על מנת להראות סבירות בדיווח ולמעשה משקפת "העלמת מכירות", טעונה בירור מעמיק יותר. המשיב, מצדו, מצא כי עלות המכר המתוקנת (אחרי "תיקון" דיווח הקניות כאמור) מובילה ל"תוצאה עסקית בלתי סבירה" של אחוז רווח גולמי הנמוך באופן משמעותי מן התדריך הכלכלי המקובל בענף זה, ואף משקף הפסד גולמי במשך מספר שנים ברצף. לפיכך, בסברו כי במקרה זה פעל המערער ל"העלמת מכירות" מכוונת - תיקן המשיב פעם נוספת את עלות המכר ה"מתוקנת", והוסיף לכל שנה רווח גולמי בשיעור של 3%. לאחר תיקון דיווחי הקניות ולאחר הוספת רווח גולמי כאמור, משנקבעה למערער עלות מכר "חדשה" לגבי כל שנה ושנה, חויב המערער בשומה לפי מיטב השפיטה .

1. על מנת לשרטט תמונה מלאה, יש לבחון אפוא בדקדקנות את פעולותיו של המשיב בעניינו של המערער. לצורך כך, יש לעקוב אחר דיווחיו של המערער (כפי שבאו לידי ביטוי בטבלה שבפסקה 11, בתצהיר של חמזה אבו מיאלה), לגבי כל שנה ושנה, ויש להשוות את אחוז הרווח הגולמי העולה מהם לאחוז המחושב על ידי המשיב.

1. הואיל ולגבי שנת 2007 לא חוייב המערער בהפרש עסקאות, אין מקום לדון בשנה זו. תחילה אפוא, לגבי שנת 2008. לפי הנתונים שהציג המשיב, עלות המכר באותה שנה עמדה על סך של 4,748,888 ₪. למעשה, לא אמורה להיות מחלוקת בין הצדדים לגבי עלות המכר לאותה שנה. מה גם, לא נמצאו על ידי המשיב בשנה זו העברות של קניות משנה לשנה, כך שלמעשה לא תוקנה עלות המכר בהיבט זה. עם זאת, לטענת המערער הוא דיווח על עלות מכר באותה שנה בסך של 4,720,338 ₪. הואיל ואין חולק כי דווח באותה שנה על מכירות בסך של 4,782,710 ₪, לפי חישובי המערער, באותה שנה עמד הרווח הגולמי על סך של 62,372 ₪ (שיעור רווח גולמי של כ- 1.3%), ולפי חישובי המשיב (טרם הוספת הרווח הגולמי בשיעור של 3% במסגרת "השלב השני"), הרווח הגולמי באותה שנה עמד על 33,882 ₪ (היינו, שיעור רווח גולמי בסך של כ-0.7%).

1. לגבי שנת 2009, המערער דיווח על עלות מכר בסך של 1,523,005 ₪. המשיב, חישב למעשה עלות מכר זהה, ולאחר "תיקון" דיווחי הקניות במסגרת השלב הראשון (הוספת 73,721 ₪ קניות ש"הועברו" על ידי המערער, לטענת המשיב, לשנה הבאה), העמיד את עלות המכר על סך של 1,596,726 ₪. ברם, אין חולק כי המערער דיווח באותה שנה על מכירות בסך של 1,577,833 ₪. אם כן, אילולא תיקון דיווחי הקניות לאותה שנה, היה עומד הרווח הגולמי באותה שנה על סך של 54,828 ₪ (שיעור רווח גולמי של כ-3.5%). לאחר תיקון דיווחי הקניות, כשיטת המשיב, עמד הרווח הגולמי באותה שנה על סך של 18,893- ₪ (היינו, הפסד גולמי).

1. באשר לשנת 2010, מנתוני הצדדים עולה כי קיימת מחלוקת ביניהם לגבי גובה עלות המכר לשנה זו, אף טרם תיקון דיווחי הקניות על ידי המשיב. המערער דיווח על עלות מכר בסך של 1,522,706 ₪. מנגד, מנתוני המשיב עולה כי טרם תיקון דיווחי הקניות, עמדה עלות המכר על סך של 1,574,328 ₪, ולאחר התיקון לשנה זו, הועמדה עלות המכר על ידי המשיב על סך של 1,994,627 ₪. לעומת זאת, אין מחלוקת בין הצדדים כי באותה שנה דווח על מכירות בסך של 1,598,212 ₪. בין כך ובין כך, מחישובי הצדדים עולה כי לפני תיקון דיווחי הקניות לשנה זו, עמד המערער על רווח גולמי חיובי (ולא על הפסד גולמי): לפי חישובי המערער, לפני תיקון דיווחי הקניות לאותה שנה, עמד הרווח הגולמי באותה שנה על סך של 75,506 ₪, (היינו, שיעור רווח גולמי בסך של כ- 4.7%); ולפי חישובי המשיב, על סך של 23,884 ₪ (היינו, שיעור רווח גולמי בסך של כ- 1.5%). אחרי תיקון דיווחי הקניות, כשיטת המשיב, עמד הרווח הגולמי באותה שנה על 396,415- ₪ (היינו, הפסד גולמי).

1. לגבי שנת 2011, לפי נתוני המערער, עמדה עלות המכר באותה שנה על סך של 4,818,781 ₪. לעומת זאת מהנתונים שהציג המשיב עולה כי לפני תיקון דיווחי הקניות לאותה שנה עמדה עלות המכר על סך של 4,583,785 ₪. באותה שנה דווח לטענת המערער על מכירות בסך של 4,941,978 ₪, בעוד שהמשיב טען כי דווח על 4,643,386 ₪. אם כן, טרם תיקון דיווחי הקניות לאותה שנה, עמד הרווח הגולמי באותה שנה, לפי חישובי המערער על סך של 123,197 ₪ (היינו, שיעור רווח גולמי בסך של כ-2.5%), ולפי חישובי המשיב, על סך של 59,601 ₪ (היינו, שיעור רווח גולמי בסך של כ-1.2%). לאחר תיקון דיווחי הקניות, עמדה עלות המכר המתוקנת על ידי המשיב על סך של 5,619,426 ₪, ולכן אחרי התיקון, עמד הרווח הגולמי באותה שנה על סך של 976,040- ₪ (היינו הפסד גולמי).

לסיכום אפוא, הנתונים שפורטו הם כפי שמופיעים בטבלה הבאה:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  | 2011 | 2010 | 2009 | 2008 |
| רווח גולמי -לפני "תיקון" דיווחי הקניות | 59,601 ₪ לשיטת המשיב (1.2%)  123,197 ₪ לשיטת המערער (2.5%) | 23,884 ₪ לשיטת המשיב (1.5%)  75,506 ₪ לשיטת המערער (4.7%) | 54,828 ₪ (3.5%) | 33,882 ₪ לשיטת המשיב (0.7%)  62,372 ₪ לשיטת המערער (1.3%) |
| רווח גולמי –אחרי "תיקון" דיווחי הקניות | 976,040- ₪ (הפסד גולמי) | 396,415- ₪ (הפסד גולמי) | 18,893- ₪ (הפסד גולמי) | (זהה – אין תיקון דיווחי קניות לשנה זו) |

20. ממכלול הנתונים שהובאו לעיל עולה כי המערער אכן דיווח במשך השנים על שיעור רווח גולמי משתנה, בעוד שתיקון נתוני דיווחי הקניות, בהתאם לקביעת המשיב, הביא לתוצאה לפיה המערער צבר הפסד גולמי מדי שנה ושנה (למעט בשנת 2008). יש להפריד אפוא, בשלב ראשון, בין נתוני השנים השונות, והממצאים העולים מהם, כפי שנטען על ידי המשיב.

21. הינה כי כן, לגבי שנת 2008, אף לא נטען על ידי המשיב כי הועבר דיווח על קניות משנה לשנה. למרות זאת, הוסיף המשיב בשנה זו רווח גולמי מלאכותי בשיעור של 3%, כפי שנעשה גם לגבי השנים 2009 עד 2011. ויודגש, כפי שפורט לעיל, לגבי שנה זו אף לא נטען על ידי המשיב כי המערער צבר הפסד גולמי. אף מנתוני המשיב עצמו עולה כי המערער צבר בשנה זו אחוז רווח גולמי, גם אם נמוך במידה מסוימת מהתדריך הכלכלי. אף על פי כן, ובשל הטענה הכללית לקיומה של אינדיקציה ל"העלמת מכירות" בשנים אלה, ובכלל זאת גם בשנת 2008, הוסיף המשיב על שנה זו, רווח גולמי נוסף בשיעור של 3%. זאת, כאמור, כאשר לא נמצאה אף לטענת המשיב כל אינדיקציה ל"עיוות" הנתונים באופן המצדיק קביעת שומה לפי מיטב השפיטה. הוא הדין לגבי השנים 2009 ו-2010 בהן דיווחי המערער הצביעו על שיעור רווח גולמי של כ-3.5% ו-4.7% בהתאמה. ואומנם, לאחר תיקון דיווחי הקניות, הועמד שיעור הרווח הגולמי על שיעור שלילי, היינו הפסד גולמי. ברם, טענת המשיב כי מדובר ב"התנהלות עסקית בלתי סבירה" המצדיקה תוספת שיעור רווח גולמי נוסף של 3% איננה ברורה.

22. מכל מקום, טענת המשיב כי המערער "תיקן" את דיווחי הקניות על מנת לייצר מצג של התנהלות עסקית סבירה, אינה עולה מאליה מהנתונים שפורטו לעיל. אף אם נמצא על ידי המשיב כי קניות שבוצעו בשנה מסוימת דווחו אך בשנה שלאחריה, אין די בכך כדי לבסס את טענתו בדבר "העלמת מכירות", ללא שנמצאו אינדיקציות נוספות לכך, וודאי מקום בו דיווחי המערער אינם מגלים כשלעצמם "מלאכותיות" מכוונת שנועדה "להעלים" מכירות שבוצעו ולא דווחו.

23. יתר על כן, המשיב טען כי מחזור המכירות המתוקן של המערער אינו סביר בהיותו מצביע על הפסד גולמי מצטבר. גם טענה זו דורשת בירור, שכן אף אם חלו אי דיוקים מסוימים בדיווחי הקניות משנה לשנה, עצם העובדה שתיקון דיווחי הקניות הביא למצב בו המערער לא זכה לרווח גולמי גבוה, או אף להפסד, אינה מהווה בהכרח אינדיקציה בלעדית ל"העלמת מכירות". בין היתר, מבקש המשיב להסתמך על התדריך הכלכלי בקביעה כי שיעור הרווח הגולמי העולה מנתוני המערער, לאחר תיקון דיווחי הקניות, נמצא נמוך באופן משמעותי מהתדריך. המשיב גם ביקש להישען, במידה מסוימת, על נתוני התדריך במסגרת הטענה כי הערכת מחזור המכירות האמיתי של המערער נעשתה, מטעמי זהירות, תוך קביעת שיעור רווח גולמי בשיעור של 3%, הנמוך מהמינימום אשר נקבע בתדריך הכלכלי (5%). ברם, הישענות על נתוני התדריך אינה נקייה מספקות.

24. בפסיקת בתי המשפט נקבע זה מכבר, כי השימוש בתדריכים הכלכליים ייעשה כאשר לא ניתן להסתמך על ספרי הנישום (ע"ש (י-ם) אבו דעמוס נ' אגף המכס והמע"מ (פורסם בנבו, 13.3.11)), השימוש בתדריך הינו לגיטימי לשם עריכת שומה הן לנישום אשר ספריו אינם קבילים והן לנישום שספריו קבילים (ע"ש (ת"א) 1299/05 כהן נ' מנהל מע"מ פ"ת (פורסם בנבו, 21.11.07)). עם זאת, בית המשפט ציין לא פעם את הבעייתיות שבהסתמכות על התדריכים הכלכליים לבדם, בוודאי כאשר מוצגים הם לבית המשפט ללא המידע, היקף הנתונים ואמות המידה המקצועיות ששימשו בהכנתם. ברי כי לא כל העסקים זהים, ויתכן ובעל עסק פלוני ירוויח ואחר יפסיד (ע"מ (י-ם) 37438-06-11 אברהם נ' פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים (פורסם בנבו, 28.4.13; ע"מ (ת"א) 1083/04 ז'ריקר נ' פקיד שומה חקירות מרכז (פורסם בנבו, 1.7.10); עמ"ה 1181/02 בגים נ' פקיד שומה גוש דן (פורסם בנבו, 15.5.07); ע"א 535/81 ממן נ' פקיד שומה טבריה (1985)). ממילא, אין מניעה כי נישום יטען שאחוז הרווח בפועל בעסקו נמוך מן התדריך הכלכלי (ע"א 300/85 בעניין סופר אחים בן דוד; ע"א 535/81 בעניין ממן נ' פקיד שומה טבריה). מה גם, פעמים רבות ניתן לתת הסברים סבירים ושונים לירידת רווח, אשר ישללו את הבסיס לעריכת שומה לפי מיטב השפיטה לפי סעיף 77(א) לחוק מע"מ, כאשר רק בהינתן "אי סבירות" בתוצאה העסקית או ירידת רווח ש"אינה סבירה" ניתן להתערב בדו"ח מכוח הוראות אותו סעיף (ע"א 5024/90 בעניין בוהדנא).

25. לפיכך, טענתו של המשיב כי שיעור הרווח הגולמי המתוקן שנמצא למערער מביא ל"תוצאה עסקית בלתי סבירה", בין היתר, לאור שיעור הרווח הגולמי המקובל בענף, כעולה מהתדריך הכלכלי, הינה איפוא בעייתית. אף טענת המשיב כי הצטברותו של רווח גולמי שלילי מהווה מצב דברים "בלתי סביר בעליל" באופן המשתמע מ"הגיונם של דברים", אינה מובנית מאליה. המערער אף סיפק הסברים שונים וסבירים לרווח הגולמי הנמוך (ככל שאכן נמצא כך בעניינו) - היינו, היותו חוליה אחת מתוך שרשרת של סוחרים סיטונאיים, והעלויות הנוספות שעל עסקו לספוג לצורך ביצוע הובלה וסבלות, מכיוון שאין באמתחתו כלי רכב מסחריים להובלה וכוח אדם נוסף המועסק בסבלות ופריקת הסחורה. והדברים אינם עומדים בסתירה להגיון כלכלי סביר לפיו, עסק גם עלול לצבור הפסדים. אף טענת המשיב, כי בין השנים 2007-2011 דיווח המערער למעשה על "הפסד גולמי מצטבר" בסך של 1,500,000 ₪ אינה מטה את הכף לטובת המשיב. המשיב ביקש להבהיר כי נתון זה נאסף אך כדי "להמחיש את חוסר הסבירות הקיצוני של דיווחי המערער למע"מ", אך לא נראה כי הפסד גולמי מצטבר המתפרש על פני חמש שנים, בהתעלם מהתנודתיות והשינויים הטבעיים משנה לשנה, אכן מְסַפק אותה אינדיקציה ל"חוסר סבירות קיצוני", כטענת המשיב.

26. ספק רב קיים אפוא, אם בביקורת שנערכה על-ידי המשיב, לרבות אי הדיוקים שנתגלו בה, ובהשוואה לתדריך הכלכלי, היה די כדי לקיים שומה לפי מיטב השפיטה המבוססת על ההנחה בדבר דיווחים בלתי נכונים ותוצאה עסקית בלתי סבירה. כך בוודאי לגבי שנת 2008, וכך לכאורה כך גם לגבי השנים 2009-2010. קשה לראות אפוא, כיצד עמד המשיב בנטל הראיה הכבד הנדרש ממנו, להוצאת שומה לפי מיטב השפיטה, בנסיבות האמורות.

27. בנסיבות אלה, אף קביעת שיעור הרווח הגולמי הנוסף על ידי המשיב אינה ברורה. קביעת תוספת אוטומטית של 3% רווח בכל שנה, אינה נתמכה בבדיקה פרטנית ומעמיקה של נתוני המערער (או לכל הפחות, לא הוצגה כל ראיה תומכת לכך), כי אם התבססה על שיעור הרווח הגולמי עליו דיווח המערער בשנה בודדת - בשנת 2007 - ובטענה כי מדובר בשיעור שהוא אף נמוך מהשיעור המינימלי הקבוע בתדריך הכלכלי. ברם, אין בעובדה שהושג רווח מסוים בשנת 2007 כדי לשמש ראייה בדבר אחוז הרווח בשנים אחרות (ראו גם: ע"א 300/85 בעניין סופר אחים בן דוד; ע"ש (ת"א) 269/84 בעניין מ.א.מ. פלסטיק; עמ"ה (ב"ש) 523/01 מורביס בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון (פורסם בנבו, 6.8.07)).

28. ולגבי שנת 2011, לה ראוי לייחד דיון נפרד. לטענת המשיב, לאחר הוצאת השומה, התברר כי בדו"ח רווח והפסד לשנת 2011, שהוגש על ידי המערער בשנת 2013, הוסיף המערער קניות מדווחות בסך של 1,794,847 ₪ וכן סכום נוסף של 248,602 ₪ שהוגדרו כ"הכנסות לקבל" והוא הגדיל את מלאי הסגירה לסך של 2,989,874 ₪, וזאת בשונה מהנתון של רישום המלאי כפי שהועבר על ידו למע"מ – בסכום של 1,430,023 ₪.

29. ואכן, המערער לא נתן הסבר לפער המשמעותי בין רישום המלאי על ידו כפי שהועבר למע"מ (1,430,023 ₪), לבין מלאי הסגירה שדווח בדיעבד בשנת 2013 בסך 2,989,874 ₪ שהעביר למס הכנסה. המערער אכן טען בסעיף 8 לתצהירו כי מלאי הסגירה כפי שדווח על ידו למס הכנסה בשנת 2013, מבטא את מלאי הסגירה הנכון לשנת 2011, אך לא סיפק כל הסבר לפער בין הדיווחים שניתנו על ידו. לכן, בצדק טען המשיב כי אף כאשר השיג המערער על השומה שניתנה לו, לא ציין כי נפלה טעות (בדיווחיו שלו, לכאורה, או בדיווח כפי שנרשם על ידי מס ערך מוסף) בנוגע לנתון של מלאי הסגירה שנטען על ידו, לשנת 2011. אף בדיון שהתקיים ביום 29.5.14, כאשר נשאל המערער מדוע לא ביקש לתקן את נתון מלאי הסגירה - אם אכן מדובר בנתון שגוי - בזמן שהשיג על השומה, לא ניתנה על ידו תשובה ברורה. וכך נאמרו הדברים (עמ' 12 לפרוטוקול):

"שאלה: אבל הוציאו לך שומה ואתה הגשת השגה לשומה הזאת, מדוע לא באת ואמרת אז שזה לא מלאי הסגירה שלך והשומה היא בטעות?

תשובה: שזה מה שאמרתי וזו הסיבה שאני פה בבית המשפט.

שאלה: למה לא כתבת את זה שהמלאי סגירה הוא לא נכון בתצהיר שלך?

תשובה: אני הגשתי את המלאי הנכון."

30. משלא ניתן הסבר המניח את הדעת לאי ההתאמה בין הדיווח למס הכנסה לבין מע"מ, ניתן לקבוע כי התמלאו התנאים הקבועים בסעיף 77 לחוק, אשר הצדיקו עשיית שימוש בשומה לפי מיטב השפיטה. זאת במיוחד שעה שאין מדובר בהפרש זניח בין הדיווחים, שניתן להצדיק בטענה כי מדובר בטעות חשבונית קלה (השוו: ע"א 645/86 מנהל מס ערך מוסף נ' פתאל, פ"ד מג(3) 405 (1989)). הבדל קיצוני זה בין בנתונים המספריים המדווחים לשלטונות מע"מ מחד, לבין הנתונים המדווחים למס הכנסה מאידך, אכן מעמיד בספק את אמינות הדיווחים לרשויות מס ערך מוסף באופן העשוי לבסס הצדקה להוצאת שומה לפי מיטב השפיטה (ראו גם: ע"א 215/84 מנהל מס ערך מוסף נ' גאסר, פ"ד מ(2) 265 (1986)).

31. אף אין לקבל את טענת המערער כי אין כל פגם בדיווח שנעשה בתחילת שנת 2012, לגבי קניות שבוצעו בשנת 2011, שכן אף אם הקניות היו נרשמות בשנת 2011 ולא בתחילת שנת 2012, לא הייתה לכך כל השפעה על מחזור המכירות לשנת 2011 בשל האופן בו היה משפיע נתון זה על מלאי הסגירה לסוף שנת 2011. מקובלת עליי בהקשר זה טענת המשיב כי הנתון של מלאי הסגירה הינו נתון עובדתי, אשר אמור לשקף את המצב העובדתי הקיים של המלאי בעסק בסוף אותה שנה.

32. ברם, יש להדגיש כי מדובר באינדיקציות שנמצאו על ידי המשיב אחרי הוצאת השומה. לכן, אף אם יש בהן כדי לחזק את ההערכה כי הדיווח שהוגש על ידי המערער למשיב בשנת 2011 אינו מדויק ומצדיק קביעת שומה לפי מיטב השפיטה, אין בכך כדי להשליך באופן רטרואקטיבי על השנים שקדמו לשנה זו "ולהשחיר" אף את דיווחיו הקודמים של המערער, אשר לא נמצאו בהם פגמים נוספים, למעט העיוות האמור בדיווחי הקניות, כאמור.

סיכום

התוצאה היא אפוא, שאני מקבל את הערעור בכל הנוגע לשנות המס 2007-2010 ומבטל את השומה לפי מיטב השפיטה בשנים אלו – על ראשה קרבה וכרעיה. משמעותו של דבר, שגם מבוטלים "תיקוני דיווחי הקניות" שביצע המשיב באותן שנים, ושומתו של המערער מתקבלת כפי שהוגשה.

לעומת זאת, לגבי שנת 2011 אני מבטל את השומה של המשיב בכל הנוגע לתוספת הרווח הגולמי בשיעור 3%, והמשיב יוציא למערער שומה חדשה בהתאם לאמור בפסק דין זה.

נוכח קבלת מרבית הערעור, המשיב יישא בהוצאות המערער בסך של 40,000 ₪.

ניתן היום, י"ט כסלו תשע"ה, 11 דצמבר 2014, בהעדר הצדדים.