



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-09-55682 מזרחי נ' מנהל מס ערך מוסף חיפה

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופטת אורית וינשטיין

המערער:

ציון מזרחי
ע"י ב"כ עו"ד ג'וליאן חדאד

נגד

המשיב:

מנהל מס ערך מוסף חיפה
ע"י ב"כ עו"ד רונית ליפשיץ מפרקליטות מחוז חיפה (אזרחי)

פסק דין

1

2

פתח דבר ורקע עובדתי:

1. המערער, מר ציון מזרחי (להלן – **המערער**) הגיש ערעור על החלטת המשיב, מנהל מס ערך מוסף חיפה (להלן – **המשיב**) לדחות את השגותיו על שומת מס העסקאות ושומת מס התשומות שהוצאו לו.
2. המערער הינו נהג מונית העובד באופן עצמאי ואינו משויך לתחנת מוניות כלשהי. המערער מתגורר בזיכרון יעקב ולטענתו עובד כנהג מונית בחיפה.
3. למערער נערכה ביקורת ניהול ספרים וביקורת שומה לשנות המס 2009-2012 (להלן – **שנות המס שבערעור**) ע"י גב' חני רון, רכזת מודיעין במשרדי המשיב (להלן – **גב' רון**), בעקבותיה הוחלט על פסילת ספרי המערער לשנים אלו. בהודעה על פסילת הספרים צוין כי המערער אינו מנהל ספר רכב וכי אין התאמה בין החשבוניות שהודפסו בקופה לבין מספר הקילומטרים שהמונית נסעה באותו יום. עוד נקבע, כי לא נמצאו בתיק תיעוד החוץ כל חשבוניות הדלק ולפיכך לא ניתן לדעת בוודאות מהי תצרוכת הדלק האמיתית לכל השנה.
4. על כן, נקבע כי לא ניתן להתחקות אחר מחזור הכנסותיו של המערער ואמיתות דיווחיו וביום 14.8.2012 הוחלט על פסילת ספריו כאמור (נספח א' לכתב התשובה).
4. על החלטה זו הגיש המערער ערר לוועדה לקבילות פנקסים, אשר קבעה ביום 8.3.2015 כי ספרי המערער לשנת המס 2009 הינם פסולים, ואילו ספריו לשנות המס 2010-2012 הינם קבילים (החלטת וועדת הערר לקבילות פנקסים - נספח ד' לתצהיר המערער). הוועדה קבעה כי ככל שישנם ליקויים בניהול הספרים הם אינם מהותיים באופן המצדיק את פסילתם.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-09-55682 מזרחי נ' מנהל מס ערך מוסף חיפה

תיק חיצוני:

- 1 בהחלטה הנ"ל צוין כי אי סבירות הכנסות כשלעצמה אינה מהווה עילה לפסילת ספרים, וכי
 - 2 עצם התבססות תחשיבי המשיב לעניין חוסר סבירות ההכנסות על נתונים מתוך ספרי
 - 3 המערער יש בה כדי לשלול את פסילתם, שכן המשיב רשאי להשתמש בסמכותו לפסול את
 - 4 דיווחי המערער מחמת אי סבירות מבלי לפסול את ספרי המערער. באשר לשנת המס 2009
 - 5 נקבע כי אי המצאת תיק תיעוד חוץ מהווה ליקוי מהותי המחייב פסילת הספרים לשנה זו.
 - 6
 - 7
 - 8
 - 9
 - 10
 - 11
 - 12
 - 13
 - 14
 - 15
 - 16
 - 17
 - 18
 - 19
 - 20
 - 21
 - 22
 - 23
 - 24
 - 25
 - 26
 - 27
 - 28
 - 29
5. ממצאי הביקורת שנערכה גב' רון מטעם המשיב העלו כי המערער דיווח בשנות המס שבערער על הפסדים מהפעלת המונית (דוחות רווח והפסד של המערער - נספחים ב'ה' לכתב התשובה).
6. בהתאם לניתוח קניות הדלק שערכה גב' רון, עלה כי המערער רשם רק חלק קטן מהוצאות הדלק של המונית, לפי הפירוט שלהלן:
- בשנת המס 2009 דיווח המערער על 24% הוצאות דלק ביחס לקילומטרים אותם נסעה המונית; בשנת המס 2010 דיווח על 34%; בשנת המס 2011 דיווח על 24%; בשנת המס 2012 דיווח על 36% (טבלת ניתוח הוצאות דלק - נספח ו' לכתב התשובה).
6. המשיב הוציא למערער שומת עסקאות ושומת תשומות. שומת העסקאות, שעניינה חוסר הסבירות העסקית בדיווחי המערער התבססה על תדריך כלכלי למוניות בקווי שירות – בין עירוני ועירוני - ענף מס' 4926 (להלן – **התדריך הכלכלי**, נספח ז' לכתב התשובה). שומת התשומות התבססה על הפער בין מס התשומות שנוכה על ידי המערער במסגרת דיווחיו למשיב לבין ההוצאות אשר נדרשו על ידי המערער בדוחות שהוגשו על ידו למס הכנסה.
7. ביום 1.9.2014 דחה המשיב את השגות המערער על שומת העסקאות ושומת התשומות (ההחלטה בהשגה - נספח ב' לתצהיר המערער).
- באשר להשגה על שומת העסקאות נקבע בהחלטה כי בביקורת חשבונית שנערכה בספרי המערער, נמצא כי דיווחיו חסרים וכי התוצאה העסקית המוצגת בספריו אינה סבירה. בשנות המס שבערער המונית נסעה בין 70,000 ק"מ לבין 80,000 ק"מ לשנה. גם לאחר שהמשיב לקח בחשבון נסיעות פרטיות (10,000 ק"מ) ונסיעות סרק בהיקף של כ-20% - הרי שהתוצאה העסקית שדווחה אינה סבירה, מאחר ודווח על פדיון של כ-0.5 ₪ לק"מ. מדובר בתוצאה עסקית הסוטה משמעותית מהתדריך הכלכלי של מס הכנסה, הקובע פדיון של בין 3-4 ₪ לכל ק"מ.
- בנוסף, נקבע בהחלטה בהשגה כי בביקורת שנערכה על ידי המשיב נמצאו מספר ימים בהם המונית ביצעה נסיעות אך לא דווח כלל על פדיון יומי.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-09-55682 מזרחי נ' מנהל מס ערך מוסף חיפה

תיק חיצוני:

- 1 מאחר ובהשגה ובדיון בה לא הומצאו נתונים חדשים אשר יש בהם כדי לשנות את הקביעה
- 2 בשומת העסקאות - הוחלט על דחיית ההשגה וחיוב המערער במס עסקאות בסך של
- 3 124,117 ₪.
- 4 8. באשר להשגה על שומת התשומות - קבע המשיב בהחלטתו בהשגה כי בביקורת חשבוניות
- 5 שנערכה בספרי המערער, נמצא פער בין מס התשומות שנוכה בדוחות מע"מ לבין מס
- 6 התשומות הנובע מההוצאות הרשומות בדוחות שהוגשו למס הכנסה - ובגין הפרשים אלו
- 7 חויב המערער. עוד נקבע בהחלטת המשיב, כי למערער ניתנה ההזדמנות להציג מסמכים
- 8 התומכים בניכוי מס התשומות כפי שדווח על ידו, אולם הוא לא המציא מסמכים כאמור,
- 9 ועל כן, הוחלט על דחיית ההשגה וחיוב המערער בסכום מס תשומות בסך של 7,272 ₪.

10 מכאן הערעור.

11 טענות המערער:

- 12 9. במסגרת דיון ההוכחות הגיש המשיב לתיק בית המשפט את מוצג מש/1 - העתקי דוחות ה-
- 13 Z (סיכום יומי של הפדיון הכספי ומספר קילומטרים במשמרת) של המערער, לפיהם בוצעו
- 14 על ידי המשיב תחשיבים ביחס לחלק מדוחות ה-Z. תחשיבים אלו לא היו חלק מהשומה או
- 15 מנימוקיה, הגם שעל פניו, דוחות ה-Z היו בידי המשיב עוד בטרם הגשת תצהיר עדות
- 16 ראשית וכתב תשובה בערעור זה. למערער לא ניתנה ההזדמנות לבחון את התחשיבים
- 17 שהוגשו לראשונה במסגרת שמיעת הראיות, ואף לא את מוצג מש/1, ואין לעובדה כי
- 18 המדובר בדוחות Z של המערער כדי לשנות מאומה בהקשר זה.
- 19 10. על כן, יש להורות על הוצאת מוצג מש/1 מתיק בית המשפט, או לחילופין לאפשר למערער
- 20 לערוך תחשיב נגדי מטעמו. מכל מקום, אין המדובר במדגם מייצג שכן התחשיב התבסס על
- 21 מספר זעום של חשבוניות.
- 22 11. בהתאם לסעיף 77(ב) לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 (להלן - **חוק מע"מ**), שומת
- 23 התשומות לשנת 2008 התיישנה. אולם, ככל ובית המשפט יסבור כי שנת המס 2008 לא
- 24 התיישנה, לכל הפחות היה על המשיב לכלול בתחשיביו נסיעות פרטיות, נסיעות סרק
- 25 ונסיעות נוספות שלא למטרת ריווח ("נסיעות מצווה").
- 26 12. לאור העובדה שהוועדה לקבילות פנקסים קבעה כי פנקסי המערער לשנות המס 2010-2012
- 27 הינם קבילים, מוטל על המשיב נטל ההוכחה כי נתמלאו התנאים להוצאת שומה לפי מיטב
- 28 השפיטה וכי השומה היא סבירה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-09-55682 מזרחי נ' מנהל מס ערך מוסף חיפה

תיק חיצוני:

- 1 שהרי, טענת המערער היא כי הדוחות לשנות המס נתמכו בפנקסי חשבונות שנוהלו כדין,
2 ובנסיבות אלה לא נוצרה תשתית המצדיקה הוצאה שומה לפי מיטב השפיטה.
- 3 13. לנוכח החלטת הוועדה לקבילות פנקסים, ומשהועמדו לרשות המשיב ספרי המערער – היה
4 על המשיב לתקן את שומת העסקאות.
- 5 כמו כן, התדריך הכלכלי עליו ביסס המשיב את שומת העסקאות אינו רלוונטי. מדובר
6 בתדריך כלכלי אשר מתייחס למוניות שירות המכילות כ-10 נוסעים ולעיתים אף יותר, בעוד
7 שבמקרה הנדון מדובר בנהג עצמאי שתפוסתה המרבית של מוניתו היא 4 נוסעים. בנוסף,
8 לתחשיבי המשיב אשר נסמכו על תדריך כלכלי המדבר על תעריף של 3-4 ₪ לק"מ אין כל
9 אחיזה במציאות. זאת, משום שמניתוח של מחירון עדכני של משרד התחבורה, עולה כי
10 התעריף לק"מ עומד על כ-2 ₪.
- 11 בהקשר זה צוין כי צירוף התדריך למוניות בשירות מיוחד – ענף מס 4928 (להלן – **התדריך**
12 **למוניות בשירות מיוחד**) לתצהיר העדות הראשית של גב' רון, מהווה הרחבת חזית אסורה,
13 שהרי, המשיב התבסס בהחלטתו בהשגה על תדריך כלכלי למוניות בקווי השירות – ענף מס'
14 4926.
- 15 14. בהתאם לתחשיבי המשיב, מספר הק"מ הממוצע המיוחס למונית המערער בשנה עומד על
16 כ-70,000 ק"מ – 80,000 ק"מ. אולם, בפועל המונית נסעה בממוצע בין 50,000 ק"מ ל-
17 70,000 ק"מ לשנה. לראיה, הפנה המערער לרישיון הרכב של המונית החדשה של המערער
18 אשר מלמד כי ממועד רכישתה ביום 14.11.2012 ועד ליום 3.11.2013 נסעה המונית 54,583
19 ק"מ (העתק רישיון רכב צורף כנספח ה' לסיכומי המערער). כמו כן, צירף המערער צילום
20 מונה של המונית המעיד כי המונית גמעה מרחק של 107,000 ק"מ בשנתיים (צילום המונה
21 צורף כנספח ו' לסיכומי המערער).
- 22 לנוכח ראיות אלה, היה צורך בתיקון שומת העסקאות.
- 23 15. המשיב קבע כי שיעור נסיעות הסרק בעניינו של המערער עומד על 20%, זאת בהתבסס על
24 התדריך הכלכלי. מדובר בשיעור נמוך שאינו משקף את נסיעות הסרק של המערער שעומד
25 לכל הפחות על 35%. בתי המשפט התייחסו לשיעורי נסיעות סרק של נהגי מוניות שאינם
26 שייכים לתחנה מוסדרת, וקבעו טווח נסיעות סרק הנע בין 33% ל-40%.
- 27 16. המערער היה נוהג לערוך "נסיעות מצווה", באופן שמדי ערב בסביבות השעה 22:00 היה
28 אוסף ממאפיות סחורה של סוף היום ומחלק אותה למשפחות נזקקות באזור הצפון.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-09-55682 מזרחי נ' מנהל מס ערך מוסף חיפה

תיק חיצוני:

- 1 בתמיכה לטענה זו, הובא תצהיר מטעמו של דוד אלטרזון (להלן – **מר אלטרזון**) (מוצג מע/1)
- 2 ועדותו לא נסתרה. כן צירף המערער תמונות של איסוף מאפים כדוגמא (נספח ח' לסיכומי
- 3 המערער). נסיעות המצווה לא קיבלו ביטוי בתחשיבי המשיב, על אף שהסוגיה הוכחה
- 4 בראיות פוזיטביות כאמור.
17. בכדי להגיע לעבודתו מחויב המערער לנהוג הלוך חזור את המרחק בין זיכרון יעקב לחיפה,
- 6 כ-70 ק"מ. במסגרת תצהירה של גב' רון הועלתה לראשונה הטענה כי לא עלה בידי המערער
- 7 להוכיח כי הוא עושה דרך זו ללא הסעת נוסעים. המשיב אשר נחשף לספרי המערער ולכל
- 8 דוחות ה-Z לא מצא חשבונית אחת אשר מעידה על תקבול ששולם למערער בגין נסיעה
- 9 מזיכרון יעקב לחיפה או להיפך.
18. לאור זכאות המערער לביצוע נסיעות פרטיות של 10,000 ק"מ בשנה; נסיעות סרק בשיעור
- 11 של 35%; נסיעות הלוך חזור מזיכרון יעקב לחיפה; נסיעות מצווה; כל זאת ביחס לפדיון
- 12 בסך 2.5 ש"ל לק"מ – מתקבלת התמונה כי דיווחיו של המערער הם מעבר לסבירים. על כן, יש
- 13 להורות על ביטול שומת העסקאות.
19. בכל הנוגע לשומת התשומות, הרי שמדובר בשומה בלתי מנומקת חסרת כל אינדיקציה
- 15 באשר לסכום התשומות הנטען בה. בתצהירה של גב' רון נטען מחד כי המערער רשם חלק
- 16 קטן מהוצאות הדלק של המונית, ומאידך כי קיים פער בין ההוצאות הנדרשות לבין אלה
- 17 אשר שולמו בפועל על ידי המערער. בהקשר זה טען המערער כי הוא דרש תשומות על פי חוק
- 18 וכי מדובר בהוצאות דלק שהוא שילם בפועל לצורך יצור הכנסתו. על כן, יש לבטל את שומת
- 19 התשומות.
- 20 **עמדת המשיב:**
20. בכל הנוגע לשומת העסקאות, הרי שהמשיב הוציא למערער שומה זו עקב תוצאה עסקית
- 22 בלתי סבירה עליה דיווח המערער, לרבות ההחלטה על פסילת ספריו. עוד צוין, כי אמנם
- 23 המשיב החל בביקורת עסקו של המערער בעקבות דרישת המערער להתיר לו את ניכוי
- 24 התשומה בגין רכישת מונית חדשה, אך זאת נוכח התוצאה העסקית הבלתי סבירה העולה
- 25 מדוחות המערער, "הזועקת לשמיים".
21. עיון בדוחות המערער (נספחים ב'-ה' לכתב התשובה) מעלה כי שנה אחר שנה מדווח
- 27 המערער על הפסדים מעבודתו כנהג מונית. לטענת המערער ורואה החשבון שלו, גד שויביץ
- 28 (להלן – **רו"ח שויביץ**), אין המדובר בהפסד אמיתי כי אם בהפסד הנובע מניכוי פחת בגין
- 29 רכישת המונית עצמה. לא ניתן להתעלם מכך שהמערער אכן הוציא את הסכום ששיקף את
- 30 עלות רכישת המונית, אמנם הוצאה זו נפרסה באמצעות הפחת על פני מספר שנים.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-09-55682 מזרחי נ' מנהל מס ערך מוסף חיפה

תיק חיצוני:

- 1 אולם, אף אם ננטרל את הוצאת הפחת, המערער דיווח על הכנסה שנעה בין 6,000 ₪ ל-
2 13,000 ₪ בשנה, קרי הכנסה של בין 500 ₪ ל-1,000 ₪ בחודש. אין זה מתקבל על הדעת כי
3 המערער יעבוד ימים רבים, כמו גם בשעות הלילה המאוחרות כפי שהוא מעיד על עצמו,
4 בנסיעות ממושכות מזיכרון יעקב לחיפה מדי יום, בשביל שכר של 500 ₪ לחודש. עובדות
5 אלה עומדות בניגוד לשכל הישר.
- 6 22. העובדה כי הוועדה לקבילות פנקסים בחרה לאמץ את פסילת ספרי המערער לשנת המס
7 2009 בלבד, אינה שומטת את הקרקע משומת המשיב. המשיב סבר כי הוא עמד בנטל
8 ההוכחה הרובץ לפתחו בעת הוצאת השומות לשנות המס נשוא הערעור. ספרי המערער לא
9 אפשרו למשיב לערוך שומת עסקאות המבוססת עליהם, שכן המערער כלל לא המציא
10 למשיב ספרים לשנות המס 2009-2011 בעת הוצאת השומות נשוא הערעור. ספרים אלה
11 הוגשו לראשונה לוועדה לקבילות פנקסים, לאחר הוצאת השומות נשוא הערעור.
- 12 23. באשר לאופן בניית השומה: ראשית, קבע המשיב את מספר הק"מ אותו נסעה המונית בכל
13 שנת מס:
- 14 - בשנת המס 2012 סך הק"מ הינו 75,000 ק"מ, וזאת על פי השוואת קריאת המונה בסוף
15 השנה לתחילת השנה (תדפיס נספח א' לתצהיר גב' רון).
- 16 - בשנות המס 2009-2011 הועמד סך הק"מ לשנה על 74,400 ק"מ. בשל העובדה
17 שהמערער לא המציא למשיב את ספריו בשלב א', נקבע מספר הק"מ לשנים אלה באופן
18 ממוצע. סך כל הק"מ שנסעה המונית בשלוש השנים היה 247,567 ק"מ (על פי נספח א'
19 לתצהיר גב' רון), כך שבכל שנה נסעה המונית 82,523 ק"מ. מאחר והמונית החלה לפעול
20 ב-27.8.2008, הופחתו מהחישוב ארבעה חודשי פעילות בשנת 2008 המהווים 24,756
21 ק"מ.
- 22 בהתאם להוראות ניהול ספרים, חייב המערער כנהג מונית לרשום את מס' הק"מ בתחילת
23 ובסוף שנה. אולם, על אף חובה זו לא המציא המערער ראיות המעידות על מס' הק"מ אותם
24 נסעה המונית. אילו רצה המערער להטיל דופי בקביעות המשיב, היה עליו להמציא ראיות
25 ברורות מתוך ספריו. משלא עשה כן – על בית המשפט לאמץ את קביעות המשיב כפי
26 שהובאו לעיל.
- 27 24. לאחר קביעת סך הק"מ, פעל המשיב לקולא והפחית סכום של 9,900 ק"מ בשנה בגין נסיעות
28 פרטיות של המערער, וזאת במקום הפחתה של 10% בלבד מסך הק"מ.
- 29 בנוסף, הפחית המשיב 20% בגין נסיעות סרק הכוללות את נסיעות המערער לחיפה ואת
30 נסיעות הסרק במהלך יום העבודה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-09-55682 מזרחי נ' מנהל מס ערך מוסף חיפה

תיק חיצוני:

- 1 עוד צוין, כי המערער לא הוכיח כי הוא אכן מתגורר בזיכרון יעקב ועובד בחיפה, וכי הוא
- 2 נוהג 70 ק"מ ללא הסעת נוסעים – טענה אשר קשה לקבלה. מעיון בחשבונות ה-Z של
- 3 המערער אשר סומנו כמוצג מש/1, ניתן להבחין במספר לא מבוטל של מקרים בהם בכל
- 4 המשמרת של המונית היא נסעה כ- 80-120 ק"מ. אין זה מתקבל על הדעת כי המערער ייסע
- 5 מזיכרון יעקב לחיפה במונית ריקה כדי לבצע נסיעה בשכר של 10 ק"מ בלבד.
25. לאחר חישוב הק"מ האפקטיבי, קבע המשיב כי פדיון המערער הוא 4 ש"ל לק"מ, כ-20% פחות
- 7 מהסכום הקבוע בתדריך הכלכלי למוניות בשירות מיוחד, הרלבנטי למערער (צורך כנספח
- 8 לתצהיר גב' רון), וזאת לפנים משורת הדין.
26. טענות המערער לגבי שימוש המשיב בשומתו בתדריך הכלכלי אינן רלוונטיות, שכן מטרת
- 10 השימוש בתדריך ספציפי זה הייתה דווקא להקל עם המערער. המשיב בחר במודע להשתמש
- 11 בתדריך הכלכלי אשר קובע פדיון לק"מ נמוך בהרבה מהתדריך הרלבנטי למערער (קרי,
- 12 תדריך לענף מוניות בשירות מיוחד אשר צורך כנספח ב' לתצהירה של גב' רון, וקובע פדיון
- 13 של כ-7 ש"ל לק"מ בממוצע בשנות המס).
27. גם מניתוח חשבונות ה-Z של המערער, מתקבלת התמונה כי הפדיון לק"מ של המערער עולה
- 15 משמעותי על הפדיון לק"מ אותו קבע המשיב, ועומד על כ- 10 ש"ל לק"מ ואף למעלה מכך. על
- 16 כן, טענות המערער לפיהן הפדיון שלו לק"מ הוא 2 ש"ל הינן מגוחכות וכלל לא הוכחו.
- 17 ככל שיאמץ בית המשפט חלק מטענות המערער בכל הנוגע לנסיעות סרק ולהפחתות נוספות
- 18 מסך הק"מ העסקי שנקבע על ידי המשיב – ביקש המשיב לקבוע את גובה הפדיון לק"מ
- 19 בהתאם לתדריך הכלכלי ולספרי המערער, בסך 7 ש"ל לק"מ.
28. בכל הנוגע לטענת המערער כי יש להפחית את מס' הק"מ בגין נסיעות מצווה – הרי שטענה
- 21 זו לא עלתה במהלך הדיונים בשלבי השומה ולכן המשיב לא בחן את הדברים. מכל מקום,
- 22 הטענה אינה מתקבלת על הדעת וכלל לא הוכחה. במהלך עדותו של מר אלטרזון, לא זכר
- 23 הלה באופן מדויק באיזו תקופה היה מבצע עם המערער נסיעות מצווה. מר אלטרזון טען כי
- 24 הוא והמערער עושים נסיעות מצווה מאז הקמת קניון חיפה במשך 6-7 שנים, אלא שקניון
- 25 חיפה הוקם לפני כ-17 שנים.
29. הדברים אף אינם מתיישבים עם גרסתו של רו"ח שיוביץ, אשר העיד כי בתקופת שלילת
- 27 רישיון הנהיגה שלו היה המערער מסיע אותו בתשלום בשעות הערב מתחנת הרכבת לביתו.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-09-55682 מזרחי נ' מנהל מס ערך מוסף חיפה

תיק חיצוני:

- 1 מובן כי בימים אלה לא בוצעה חלוקת מאפים, ואם החלוקה בוצעה במהלך הסעתו של
- 2 ר"ח שיוביץ, הרי שהיא נעשתה בתשלום. גם מעיון בחשבוניות ה-Z עולה כי המערער ביצע
- 3 משמרות בשעות הערב, עובדה הסותרת את גרסתו כי עסק בנסיעות מצווה בכל ערב.
- 4 המערער לא הביא כל ראיה ממשית שתתמוך בטענתו כי ערך נסיעות מצווה. בנקל יכול היה
- 5 להמציא מכתב מהמוסדות אליהן היה מביא את המאפים, או מהמאפיות מהן לקח את
- 6 הסחורה.
- 7 30. רבות מטענות המערער בהליך זה עומדות בניגוד לשכל הישר. לעומת חוסר סבירות של
- 8 גרסת המערער, שומת העסקאות שהוציא המשיב הינה סבירה ביותר.
- 9 31. המשיב הוציא למערער גם שומת תשומות המבוססת על פער בין ההוצאות שנדרשו על ידי
- 10 העוסק במע"מ לבין ההוצאות אשר נרשמו בפועל על ידי רואה החשבון של המערער בדוחות
- 11 מס הכנסה (נייר עבודה סומן כנספח ג' לתצהירה של גב' רון). המערער לא המציא ראיות
- 12 כלשהן לתמיכה בהוצאות אותן דרש ביתר.
- 13 **דיון והכרעה:**
- 14 32. המחלוקת בערעור זה מתמקדת בשלושה רכיבים:
- 15 האחד, חישוב מספר הקילומטרים הכולל שנסעה המונית שבבעלות המערער; השני, חישוב
- 16 היקף נסיעות הסרק של המערער; השלישי, חישוב היקף הנסיעות הפרטיות שביצע
- 17 המערער, לרבות "נסיעות המצווה" כנטען על ידו.
- 18 **א. נטל הראיה:**
- 19 33. אדרש תחילה לטענת המערער בעניין נטל הראיה וזאת נוכח קביעת הוועדה לקבילות
- 20 פנקסים לפיה פנקסי המערער לשנות המס 2010-2012 הינם קבילים. בתוך כך אבחן האם
- 21 עמד המשיב בנטל להוכיח כי נתמלאו התנאים להוצאת שומה לפי מיטב השפיטה וכי
- 22 השומה היא סבירה.
- 23 34. הוראת סעיף 77(א) לחוק מסמיכה את המנהל לערוך שומה לפי מיטב השפיטה. זו לשונה:
- 24 77. (א) הגיש חייב במס דו"ח תקופתי ולדעת המנהל הדו"ח איננו מלא או איננו נכון או
- 25 שאיננו נתמך במסמכים או בפנקסי חשבוניות כפי שנקבע, רשאי המנהל לשום לפי
- 26 מיטב שפיטתו את המס המגיע או את מס התשומות של החייב במס (להלן -
- 27 שומה).



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-09-55682 מזרחי נ' מנהל מס ערך מוסף חיפה

תיק חיצוני:

1 סעיף 83(ד) לחוק מע"מ קובע כי –

2 **"חובת הראיה היא על המערער, אם הדו"ח אינו נתמך בפנקסי חשבונות שנוהלו כדין".**

3 35. מכאן עולה כי כאשר מדובר בשומה המבוססת על פנקסי חשבונות שנפסלו, מוטלת חובה על
4 המערער להוכיח את נכונות ספריו. אולם, כאשר שומת המשיב נתמכת בפנקסי החשבונות
5 שנוהלו כדין, על המשיב הנטל להצדיק את שומתו ולהראות כי נתמלאו התנאים הקבועים
6 בסעיף 77 לחוק מע"מ, ולפיכך כי רשאי הוא לערוך שומה לפי מיטב השפיטה – בין אם
7 מחמת שהדו"ח התקופתי אינו מלא או אינו נכון ובין אם משום שאינו נתמך במסמכים או
8 בפנקסי חשבונות כפי שנקבע - וכי השומה סבירה.

9 עם זאת, יודגש כי חובת ההצדקה המוטלת על כתפי המשיב אינה הופכת את נטל הראיה
10 ומטילה אותו אל פתחו של המשיב; נטל הראיה נותר על כתפי המערער אלא שהמשיב,
11 כאמור, נדרש להצדיק את שומתו (ע"מ (י-ם) 29228-12-10 קניג נ' פקיד שומה ירושלים 1
12 ((1.11.2012)).

13 36. במקרה שבפני שנה אחת מבין שנות המס שבערעור – שנת 2009 – היא שנה שנקבע כי ספרי
14 המערער הינם פסולים. לגבי שנות המס 2010-2012 נקבע על ידי הוועדה לקבילות פנקסים
15 כי ספרי המערער קבילים.

16 על פני הדברים, התוצאה היא כי על אף העובדה כי שומת העסקאות ביחס לכל שנות המס
17 שבערעור הינה זהה במהותה, הרי שביחס לשנת 2009 מוטל נטל הראיה על כתפי המערער
18 בהתאם להוראת סעיף 83(ד) לחוק מע"מ, ואילו ביחס לשנות המס 2010-2012 – מוטל על
19 המשיב הנטל להצדיק את הוצאת השומה לפי מיטב השפיטה.

20 ראשית אציין, כי אין להתעלם מן העובדה כי בעת הוצאת השומות (הן שומת העסקאות והן
21 שומת התשומות), כמו גם במועד מתן ההחלטה בהשגות המערער – היו ספרי המערער
22 לשנות המס פסולים. אף במועד הגשת כתב התשובה בערעור דן, ביום 8.2.2015, טרם
23 ניתנה החלטת הוועדה לקבילות פנקסים אשר קבעה כי ספריו לשנות המס 2010-2012 הינה
24 קבילים כמפורט לעיל (השוו: ע"א 4483/02 מובילי מים (1994) דבוריה בע"מ נ' מנהל מס
25 ערך מוסף (4.8.2005) בו נקבע כי כל עוד לא ניתנה החלטת הוועדה לקבילות פנקסים – יש
26 לראות בספרי העוסק כפסולים בהתאם לקביעת המנהל).

27 יתר על כן ועיקר, גם מקום בו ספרי המערער לא נפסלו רשאי המשיב לערוך לו שומה לפי
28 מיטב שפיטה בהתבסס על חוסר סבירות הדיווחים בספריו.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-09-55682 מזרחי נ' מנהל מס ערך מוסף חיפה

תיק חיצוני:

1 הפסיקה קבעה זה מכבר כי מקום בו לא נפסלו ספרי הנישום – לא קיימת מניעה מלהוציא
2 שומה לפי מיטב שפיטה, שכן זו יכולה לנבוע ממקורות שונים, כגון תוצאה עסקית בלתי
3 סבירה, ליקויים שונים בניהול ספרים שלא גרמו לפסילתם ועוד. על המשיב להוכיח קיומן
4 של נסיבות או נתונים שיש בהם כדי להצביע כי הדיווח אינו נכון (ראו: ע"ש (חי') 641/03
5 **חברה פלונית נ' ממונה אזורי מע"מ עכו**, (6.6.2006)).

6 כך גם במצב דברים בו נפסלו הספרים, ולאחר מכן נקבע כי הספרים נוהלו כדין (ראו: ע"מ
7 (י-ם) 58712-01-13 **סעדי אבו מיאלה נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים** (11.12.2014)).

8 בע"א 3576/92 **מנהל מס ערך מוסף נ' חברת מפגש האון**, פ"ד מט(3) 726 נאמר בהקשר זה
9 כי:

10 **"אין כל קשר הכרחי בין פסילת ספרי הנישום לבין סמכותו של מנהל מע"מ להוציא שומה**
11 **לפי מיטב שפיטתו. כאשר "כל בר דעת יודע שספרים יכולים להיות תקינים מבחינת**
12 **צורת ניהולם, ובכל זאת כוזבים בתוצאותיהם".**

13 ועוד נאמר בע"א 645/86 מנהל מס ערך מוסף נ' פתאל :

14 **סעיף 77 מיועד איפוא לטפל, בעיקרו של מצב, במצב שבו הוגשו דוחות, אולם לדעת**
15 **המנהל אין הם משקפים נאמנה את המציאות. אין כלל הכרח לענין זה שייפסלו פנקסי**
16 **הנישום המשמשים בסיס לדוחות שהגיש. לשון אחר: המנהל רשאי להפעיל את סעיף**
17 **77 אף למרות קביעה של הוועדה לקבילות פנקסים, שאין בפנקסים סטייה מהוראות**
18 **החוק."**

19 37. כאמור, הפסיקה הכירה באפשרות של הוצאת שומה לפי מיטב השפיטה כתוצאה מליקויים
20 שונים בניהול ספרים שלא גרמו לפסילתם. העובדה כי הוועדה לקבילות פנקסים קבעה כי
21 ספרי המערער לשנים 2010-2012 הינם קבילים, אין בה כשלעצמה כדי להוות אסמכתא
22 לכך שספרי המערער משקפים באופן מוחלט ואמין את הכנסות המערער. החלטת הוועדה
23 לקבילות פנקסים לקבל את ערר המערער לגבי פסילת ספריו לשנות המס 2010-2012 – אין
24 משמעותה שלא התגלו ליקויים באותם ספרים, אלא כל שצוין בהחלטה הוא כי אין המדובר
25 בליקויים מהותיים המצדיקים את פסילת הספרים. אין בקביעה זו כדי להשמיט, מניה
26 וביה, את היסוד להוצאת שומה לפי מיטב שפיטה, המבוססת על בדיקת סבירות התוצאה
27 העסקית העולה מספרי המערער (ראו: ע"א 59/87 **השקעות ותמלוגים בע"מ נ' פקיד שומה**
28 **ת"א 1, פ"ד מד(1) 210**).



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-09-55682 מזרחי נ' מנהל מס ערך מוסף חיפה

תיק חיצוני:

38. בסיס ההצדקה להוצאת השומות לפי מיטב השפיטה שהוצאו על ידי המשיב הוא התוצאה העסקית הבלתי סבירה העולה מדוחות המערער לפיהם מדי שנה מדווח המערער על הפסדים.
- גם אם ניתן משקל לטענה כי ההפסדים עליהם דיווח המערער בשנות המס שבערעור מקורם בניכוי הוצאות הפחת בגין רכישת המונית החדשה (עדותו של רו"ח שיוביץ בעמ' 26 לפרוטוקול ש' 28-32), הרי שעדיין חישוב הכנסתו השנתית של המערער מגיעה כדי סכומים הנעים בין 6,000 ₪ ל-13,000 ₪ לשנה, ובהתאמה הכנסתו החודשית של המערער נעה בין 500 ₪ ל-1,000 ₪.
- כאמור, ממצאי הביקורת העלו כי המונית נסעה בין 70,000 ל-80,000 ק"מ בשנה, ולאחר הפחתת נסיעות פרטיות בהיקף של 10,000 ק"מ ונסיעות סרק בשיעור של כ-20% נמצא כי הפדיון המדווח על ידי המערער עומד על כ-0.5 ₪ לק"מ – באופן שאינו תואם את התדריך הכלכלי – הן זה הרלבנטי למערער והן זה שהמשיב בחר בו לצורך העניין בכדי לנקוט גישה מקלה עם המערער.
- הכנסה מדווחת כה נמוכה, בנסיבות בהן המערער טוען כי נסע מרחק רב מדי יום, של כ-70 ק"מ, מזיכרון יעקב לחיפה, על מנת לייצר הכנסות - יש בה כדי להקים תשתית ראייתית מספקת על מנת להצדיק את הוצאת השומה לפי מיטב שפיטה.
- אשר על כן, אני קובעת כי המשיב עמד בנטל הראשוני המוטל על כתפיו להצדיק את הוצאת שומת העסקאות לפי מיטב השפיטה – ביחס לשנות המס 2010-2012.
- לפיכך, על כתפי המערער מוטל הנטל להוכיח את טענותיו בערעור ביחס לשנת 2009 בה ספריו פסולים כמו גם את טענתו כי השומות שהוצאו לו על ידי המשיב לשנות המס 2010-2012 הינן מופרזות (ראו: ע"א 5324/05 שחאדה נ' פקיד שומה עכו, 9.8.2009).
- ב. קבילות מוצג מש/1-דוחות ה-Z:**
39. המערער טען בסיכומיו כי יש להורות על הוצאת דוחות ה-Z, אשר סומנו כמוצג מש/1, מתיק בית המשפט מחמת שמדובר בהרחבת חזית, או לחילופין להתיר לו לערוך תחשיב מטעמו.
- דוחות ה-Z הוגשו במהלך חקירתו הנגדית של רו"ח שיוביץ והותרה הגשתם כראיה בערעור דן, וזאת על אף התנגדותו של ב"כ המערער, אשר טען כי שומת העסקאות לא התבססה על דוחות ה-Z וכי היה על המשיב למסור לידיו את כל המסמכים הנוגעים לתיק לפני ישיבת



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-09-55682 מזרחי נ' מנהל מס ערך מוסף חיפה

תיק חיצוני:

- 1 ההוכחות. בהחלטה שניתנה בעניין התנגדות ב"כ המערער כאמור, נקבע כי דוחות ה-Z הינם
- 2 חומר אשר יצא תחת ידו של המערער, על כן מוחזק המערער כמי שמכיר אותם ואין בהם
- 3 משום הפתעה למערער.
40. לא מצאתי לנכון לשנות מהחלטתי זו גם עתה. מוצג מש/1 כולל מדגם של דוחות ה-Z של
- 5 המונית של המערער, לכן מטבע הדברים מסמכים אלה היו ברשות המערער ותוכנם מוכר
- 6 וידוע לו. טענות המערער בסיכומים בכל הנוגע ל"תחשיב" אין בהן ממש. המשיב רשאי
- 7 במסגרת חקירה נגדית להציג בפני המערער או רואה החשבון מטעמו מסמכים מזמן אמת
- 8 שיש בהם כדי להעיד על הפדיון לק"מ, וזאת על מנת לסתור את טענת המערער בעניין זה.
- 9 ייתכן שניתן היה לערוך תחשיב רחב היקף יותר, אולם מסמכים אלו – דוחות ה-Z מצויים
- 10 היו, כאמור, גם תחת ידי המערער, ואילו סבור היה כי יש במסמכים אלו כדי לתמוך
- 11 בעמדתו באשר לפדיון לק"מ – פתוחה היתה הדרך בפניו לעשות כן.
41. ממילא, אין בהיקף ה"מדגם" של דוחות ה-Z שהציג המשיב במסגרת חקירתו הנגדית של
- 12 רו"ח שיוביץ ושסומנו כמוצג מש/1 כדי לשלול את קבילותם של מסמכים אלו. לכל היותר,
- 13 יכול המערער לטעון באשר למשקל שיש ליחס למוצג מש/1 בשל היקפו. וכאמור – בשום
- 14 שלב לא נשללה מן המערער האפשרות להציג מדגם מייצג נרחב יותר של דוחות Z שיהא בו
- 15 כדי לסתור את הממצאים העולים ממוצג מש/1.
42. זאת ועוד, דעתי אינה נוחה כלל מהעלאתה החוזרת של טענה זו על ידי המערער בסיכומיו,
- 17 שכן עיון בתצהיר העדות ראשית של רו"ח שיוביץ מטעם המערער מעלה כי זה האחרון עשה
- 18 שימוש בדוחות ה-Z של המערער לצורך תחשיבו-הוא (ראו נספח ז' לתצהיר רו"ח שיוביץ על
- 19 צרופותיו).
- 20
- 21 על כן, ברי כי אין כל בסיס בעובדות או בדין להיעתר לבקשת המערער כפי שהועלתה
- 22 בסיכומיו ביחס להוצאת מוצג מש/1 מתיק בית המשפט.
43. באשר לעתירתו החלופית של המערער כי יותר לו להגיש תחשיב נגדי מטעמו – תמוהה בעיני
- 23 בקשה זו המועלית במסגרת סיכומי המערער.
- 24
- 25 בסיום עדותו של רו"ח שיוביץ ציין ב"כ המערער כדלקמן:
- 26 "לגבי דוחות ה-Z אנחנו נבקש לבחון אותם דוחות ולהגיש תחשיב נוסף. אני לא יכול
- 27 להיות מופתע בהליך אזרחי, הליך גילוי נעשה ובמסגרתו במסגרת כתב תשובה ותצהיר
- 28 עדות ראשית, דוחות ה-Z לא היה להם זכר." (עמוד 31 לפרוטוקול שורות 15-17).



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-09-55682 מזרחי נ' מנהל מס ערך מוסף חיפה

תיק חיצוני:

44. למן מועד סיום דיון ההוכחות בערעור זה, ביום 18.4.2016 ועד למועד הגשת סיכומי המערער ביום 1.6.2016 – לא הוגשה כל בקשה מטעם המערער בעניין הגשת תחשיב נגדי מטעמו ביחס לדוחות ה-Z.
- אילו רצה המערער באמת ובתמים להגיש תחשיב נגדי כאמור – פתוחה היתה הדרך בפניו להגיש בקשה מתאימה, לטעון טענה לפיה ערך בדיקה מדגמית מקיפה יותר של דוחות ה-Z שממצאיה מעלים כי הפדיון לק"מ של המערער נמוך משמעותית מזה שנקבע על ידי המשיב בשומת העסקאות ולהציג את ממצאיה אותה בדיקה מדגמית, לצורך קביעת שומת מס אמת. כל זאת לא נעשה על ידי המערער.
- העלאת טענה בעלמא על ידי המערער בדבר זכאות להגשת תחשיב נגדי, בנסיבות אלו – דינה להידחות.
- יתר על כן, משביקש המערער שהות לבחון את דוחות ה-Z ולהגיש תחשיב נוסף על מנת לתמוך בטענתו בדבר פדיון לק"מ נמוך מזה שקבע המשיב, ומשלא עשה כן, חזקה היא כי תחשיב זה אינו תומך בטענתו זו, וככל הנראה אף סותר אותה (ראו: ספרו של י' קדמי, "על הראיות", חלק שלישי, 1649).
- ג. קביעת מספר הקילומטרים השנתי שנסעה המונית בשנות המס שבערעור:
45. המערער טוען כי שגה המשיב בקביעתו בשומת העסקאות את סך הק"מ שנסעה המונית בשנות המס. לשיטת המערער המונית נסעה בממוצע בין 50,000 ק"מ לשנה ל-70,000 ק"מ לשנה. לעומת זאת, המשיב קבע, כאמור, בשנת המס 2012 המניות נסעה 75,000 ק"מ. בשנות המס 2009-2011 קבע המשיב כי המונית נסעה 74,400 ק"מ בכל שנה.
46. לא מצאתי כי נפל פגם בקביעת המשיב בעניין מספר הקילומטרים השנתי שנסעה המונית בשנות המס שבערעור. למעשה, יש לציין כי המערער טוען בעניין זה טענה העומדת בסתירה חד משמעית לממצאים שהוא עצמו הניח בפני בית המשפט.
- במה דברים אמורים?
47. לתצהיר העדות הראשית של רו"ח שיוביץ צורף כנספח ז' תחשיב שערך רואה החשבון שכותרתו "השוואת הכנסה לפי ק"מ אל מול הספרים".
- לתחשיב זה של רו"ח שיוביץ צורפו דוחות Z של ימים מסוימים בתחילת כל שנה, החל משנת 2010. כך, מונה הק"מ למונית ליום 1.1.2010 הראה 100,390 ק"מ. מונה הק"מ



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-09-55682 מזרחי נ' מנהל מס ערך מוסף חיפה

תיק חיצוני:

- 1 למונית ליום 8.1.2011 הראה 173,318 ק"מ. יוצא אפוא – כי בשנת 2010 המונית של
- 2 המערער נסעה 72,928 ק"מ (ההפרש שבין תחילת שנת 2010 לתחילת שנת 2011).
- 3 מונה הק"מ של המונית ליום 2.1.2012 הראה 247,567 ק"מ. יוצא אפוא כי בשנת 2011
- 4 המונית של המערער נסעה 74,249 ק"מ (ההפרש שבין תחילת שנת 2011 לתחילת שנת 2012).
- 5 מונה הק"מ של המונית ליום 31.12.2012 הראה 322,614 ק"מ. יוצא אפוא – כי בשנת 2012
- 6 המונית של המערער נסעה 75,047 ק"מ (ההפרש שבין תחילת שנת 2012 לסוף אותה שנה).
- 7 ביחס לשנת המס 2009 לא צירף רו"ח שיוביץ לתחשיבו, נספח ז' לתצהירו, העתק של דו"ח
- 8 Z לתחילת שנת 2009, אשר יאפשר קביעה מדויקת של מספר הקילומטרים שהמונית נסעה
- 9 בשנת 2009.
- 10 בתחשיבו קבע רו"ח שיוביץ כי המונית נסעה 66,010 ק"מ בשנת 2009. קביעה זו נעשתה על
- 11 ידי רו"ח שיוביץ לאחר שחישב את מועד רכישת הרכב ביום 27.8.2008 וביקש לנטרל את
- 12 החלק היחסי של הקילומטראז' לשנת 2008 מתוך הקילומטראז' לתחילת שנת 2010,
- 13 שכזכור עמד על 100,390 ק"מ. ה"ניטרול" נערך על ידי קביעת החלק היחסי של מספר
- 14 הימים בשנת 2008 שנעשה שימוש במונית ממועד רכישתה (125 ימים על פי התחשיב) ביחס
- 15 לסך כל ימות השנה (365 ימים). את התוצאה – 34.25% - הכפיל רו"ח שיוביץ במספר
- 16 הקילומטרים שהמונית נסעה עד תחילת שנת 2010 והגיע לתוצאה ש"יתרת הפתיחה" של
- 17 קילומטראז' המונית לשנת 2009 הוא 34,380 ק"מ ולאחר שהפחית את "יתרת הסגירה"
- 18 לסוף שנת 2010 (100,390 ק"מ) הגיע לתוצאה של 66,010 ק"מ לשנת 2009.
- 19 מנגד, המשיב חישב את הקילומטראז' לשנת 2009, כמו גם לשנים 2010-2011 בדרך אחרת.
- 20 מאחר והמערער לא המציא למשיב את ספריו בכל המועדים הרלבנטיים לעריכת השומות
- 21 נשוא הערעור, הרי שהמשיב נטל את מספר הקילומטרים שהמונית נסעה בשלוש השנים של
- 22 2009-2011 (נספח א' לתצהיר גב' רון) – 247,577 ק"מ וחילק אותם באופן שווה בשלוש
- 23 והגיע לתוצאה של 82,523 ק"מ לכל שנה. לאחר מכן, הפחיתה גב' רון מחישוב זה את 4
- 24 חודשי הפעילות של המונית בשנת 2008 ממועד רכישתה – 24,756 ק"מ, כך שיצא בחישוב
- 25 שנתי סך של 74,400 ק"מ לכל שנה.
- 26 מעיון בתדפיס ממחשבי שע"מ המחובר למשרד הרישוי, אשר סומן כמוצג מש/2, עולה כי
- 27 המונית של המערער נרשמה על שמו ביום 21.8.2008 לאחר רכישתה – רישום אשר בוטל
- 28 ביום 25.4.2013 לפני מכירתה. ממוצג מש/2 עולה כי נכון ליום 21.7.2012 נסעה המונית
- 29 294,776 ק"מ. דהיינו, החל מיום 21.8.2008 ועד ליום 21.7.2012, תקופה של כארבע שנים,



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-09-55682 מזרחי נ' מנהל מס ערך מוסף חיפה

תיק חיצוני:

- 1 המונית עברה מרחק של כ-300,000 ק"מ. משמעות הדבר הוא שמספר הק"מ הממוצע
- 2 שנסעה המונית בשנה הוא כ-75,000 ק"מ.
- 3 חישוב זה עולה בקנה אחד הן עם החישוב השנתי המדויק שנערך על פי דוחות ה-Z של
- 4 המונית שצורפו לנספח ז' לתצהיר רו"ח שיוביץ והן עם קביעות המשיב בשומה.
- 5 51. בחקירתו הנגדית נשאל רו"ח שיוביץ על חישוב הקילומטראז' השנתי של המונית,
- 6 ובתשובותיו לא סיפק הסבר ממשי כלשהו שהיה בו כדי לסתור את הנתונים האובייקטיביים
- 7 כפי שמופיעים במוצג מש/2 (עמ' 24 לפרוטוקול ש' 25-32, עמ' 25 לפרוטוקול ש' 1-21)
- 8 (ההדגשות אינן במקור):
- 9 ש. רואים במסמך שב 21/7/12 המונית נסעה כ-300,000 קמ?
- 10 ת. אמת. מה שאת לא מציינת שהמונית התחילה לנסוע ביום 5/8/92 (צד ימין באמצע
- 11 לפני פסקה האחרונה "תאריך זכות"). אני חוזר בי זה מ 2008. תאריך הזכות
- 12 כנראה תאריך שקיבל את הזכות הציבורית. המונית נרכשה ב 8/08. 2008.
- 13 ש. עמ' 5 ל Z, יש 4 טורים בעמוד, טור 3 שורה תחתונה רואים פעולה 17/7/11, היא
- 14 קרובה ל 21/7/12 כדי שתהיה תמונה של שנה, הקמ' של המונית בערך 210,000
- 15 קמ לפי משרד הרישוי הקמ' ב 21/7/12 295,000 קמ' בערך, זה מביא כמעט ל
- 16 90,000 קמ' בשנה בחשבון פשוט, קרוב ל 82,000 קמ' לשנה שקבענו במסגרת
- 17 השומה ?
- 18 ת. אתה טועה פה, קמ' למונית מדברים על 8/08 זה 70,000 קמ' לשנה 210 לחלק ל 3
- 19 ואת אומרת 300. אני חושב שמה שקובע זה ה Z.
- 20 ש. אתה בתצהירך אמרת שהמשיב צריך לפנות לנתונים של מס' קמ של משרד
- 21 הרישוי ועכשיו שאני מציגה לך אומר שצריך לקבוע לפי ה Z ?
- 22 ת. אמרתי בסעיף 13 לתצהירי, ובסייפה של הפסקה כותב שהמונית נסעה בין 50-70
- 23 קמ' בלבד.
- 24 ש. הרגע העדת 70 אמרת 210 לחלק ל 3 ואתה טוען שהמשיב טעה כשקבע 70,000 קמ
- 25 תסביר?
- 26 ת. מפנה לסעיף 13 בו אני אומר שהפער בין 70 ל 90.
- 27 ש. אם ניקח את הסכום של משרד הרישוי 300,000 קמ ונחלק ל 4 נגיע כ-75,000 קמ'.
- 28 תגיש לביהמ"ש את קריאת מד הקמ' בתחילת וסוף שנה, זה חובה עפ"י חוק?
- 29
- 30 לשאלת ביהמ"ש ש:
- 31 ש. אם יש בידי המערער נתון אובייקטיבי לגבי מספר הקמ' כפי שנטען בתצהיר,
- 32 מדוע לא צורף מסמך שמעיד על מספר הקמ', כדי לפשט את מלאכת ביהמ"ש?



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-09-55682 מזרחי נ' מנהל מס ערך מוסף חיפה

תיק חיצוני:

- 1 ת. צלמנו בנספח ד' במונית החדשה את המד קמ'.
- 2 ש. המונית החדשה חלק מהערעור?
- 3 ת. חלק. זה צילום שנעשה ביום (מעין)
- 4 ש. צילום המונה אין לו תאריך ואינני יודעת מתי צלמת המונה הזה ולאיזה רכב שייך.
- 5 ?
- 6 ת. נספח ז' שלי, יש הפירוט של מס' קמ' בתחילת וסוף תקופה. מסמך שאני הכנתי
- 7 על סמך ה Z שהיו לי. הם אינם פה אדאג להציג אותם לביהמ"ש. כאשר רואים
- 8 שב 2009 לפני הפחתת נסיעות סרק, נסיעות מזכרון לחיפה, ונסיעות מצווה,
- 9 ופרטיות, רואים שמספ' הקמ' ב 2009 כ 66,000 ב 2010 33,000 ב 2011 74,000 ב
- 10 2012 75,000 קמ' לפני הפחתות."
- 11 52. זאת ועוד, המערער צירף לסיכומיו העתק רישיון רכב, אשר לדבריו מהווה "ראיה חותכת"
- 12 לכך שממועד רכישת המונית החדשה ועד ליום 3.11.2013 נסעה המונית 54,583 ק"מ (נספח
- 13 ה' לסיכומי המערער). ראיה נוספת אשר הוגשה מטעמו היא העתק צילום מונה אשר מעיד
- 14 כי הרכב שמונה הקילומטרים שלו צולם - נסע 107,000 ק"מ. המערער טען כי מדובר
- 15 במונית החדשה שרכש וכי במהלך שנתיים ממועד רכישתה זה היה מספר הקילומטרים
- 16 שנסעה (העתק צילום מונה צורף כנספח ו' לסיכומי המערער וכנספח ז' לתצהיר המערער).
- 17 53. איני סבורה כי יש להקיש ממספר הקילומטרים הנטען ביחס למונית החדשה, לגבי שנות מס
- 18 אחרות, למספר הקילומטרים של המונית הקודמת של המערער עליה נסע בשנות המס
- 19 שבערעור. אין בנתוני המונית החדשה כדי להוות סתירה לקביעות המשיב, לא כל שכן לאור
- 20 הממצאים העולים חד משמעית מדוחות ה-Z של המערער כפי שצורפו לנספח ז' לתצהיר
- 21 רו"ח שיוביץ.
- 22 כך גם בכל הנוגע לצילום המונה. ראשית – אין לדעת לאיזה רכב משויך אותו מונה שצולם.
- 23 שנית, גם אם אקבל את טענת המערער כי מדובר במונה של המונית החדשה – אין כל ראיה
- 24 באשר לתאריך שבו צולם מונה הקילומטרים.
- 25 54. לאור כל המתואר לעיל, ומשהמערער לא זו בלבד שלא הביא בפני נתונים אובייקטיביים
- 26 שיש בהם כדי לתמוך בגרסתו לפיה המונית נסעה בין 50,000 ק"מ ל- 70,000 ק"מ מדי שנה
- 27 – אלא הנתונים מראים בקירוב את מספר הקילומטרים השנתי שקבע המשיב בשומתו -
- 28 מצאתי לנכון לאמץ את קביעות המשיב בכל הנוגע למספר הקילומטרים שנסעה המונית
- 29 מדי שנה ולהעמידה על ממוצע של 74,000 ק"מ.
- 30 ד. שימוש בתדריך הכלכלי לצורך קביעת הפדיון לק"מ



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-09-55682 מזרחי נ' מנהל מס ערך מוסף חיפה

תיק חיצוני:

55. המערער הלן על כך שבעת עריכת השומה, נסמך המשיב על התדריך הכלכלי.
- בפסיקה נקבע זה מכבר כי השימוש בתדריכים הכלכליים ייעשה כאשר לא ניתן להסתמך על ספרי הנישום (ע"ש (י-ם) 5062-06 אבו דעמוס נ' אגף המכס והמע"מ (13.3.11)). עוד נקבע, כי 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) (21.11.07).
- עם זאת, הפסיקה ציינה לא פעם את הבעייתיות שבהסתמכות על התדריכים הכלכליים לבדם, בוודאי כאשר מוצגים הם לבית המשפט ללא המידע, היקף הנתונים ואמות המידה המקצועיות ששימשו בהכנתם. שהרי 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 (28.4.13)).
56. בענייננו, יש לתת את הדעת לעובדה כי במועד עריכתה של השומה המערער כלל לא המציא למשיב את ספריו לשנות המס שבערער (סעיף 9 לתצהירה של גב' רון אשר לא נסתר), ועל כן השימוש בתדריך כלכלי הינו לגיטימי בנסיבות שכאלה, במיוחד כאשר התוצאה העסקית לה טוען המערער היא, על פניה, בלתי סבירה.
57. טענת המערער בדבר היות התדריך הכלכלי לא רלוונטי מחמת היותו נהג עצמאי המשתמש במוניט קטנה, אין בה כדי לסייע לו שכן כפי שעולה מעדותה של גב' רון, השימוש בתדריך זה, גם אם אינו רלוונטי לסוג פעילותו של המערער, נועד דווקא להקל עמו. זאת, מאחר ותדריך זה קובע פדיון לק"מ נמוך יותר מהתדריך הרלוונטי למערער, קרי: התדריך למוניות בשירות מיוחד. בעניין זה, ראו עדותה של גב' רון (עמ' 38 לפרוטוקול ש' 28-32, עמ' 39 לפרוטוקול ש' 1-5).
- "ש. לגבי התדריך עליו התבססותם נספח ז לכתב התשובה, אין מחלוקת שמתייחס למוניות בקו שירות?
- ת. נכון. המחיר לקמ יותר נמוך.
- ש. מוניות שירות בד"כ גדולות?
- ת. אמרתי שהתדריך היה נמוך והמטרה לא לעשות שומה שמנופחת הייתי עניינית.
- ש. הפדיון שנקבע בתדריך שצורף לתצהירך לא משקף את אופן פעילות המערער?
- ת. הפדיון לקמ לפעמים יותר גבוה יותר נמוך, בנסיעות המיוחדות. הלכתי על הממוצע. לא יכולה לחשב כל נסיעה שלו.
- ש. ממוצע של מה?
- ת. לשנת 2010. תסתכל טבלה מס' 1 בתדריך"



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-09-55682 מזרחי נ' מנהל מס ערך מוסף חיפה

תיק חיצוני:

58. המשיב קבע כי פדיון המערער היה 4 ₪ לק"מ, כאשר לדבריו הפדיון הנ"ל מהווה כ-20% פחות מהסכום הקבוע בתדריך הכלכלי, וזאת לפנים משורת הדין (סעיף 19 לתצהירה של גב' רון). גב' רון הפנתה בעדותה המובאת לעיל לטבלה מס' 1 בתדריך הכלכלי, עליה סימן המשיב בכתב יד כי ממוצע הפדיון לק"מ עומד על 5.1 ₪.
59. נותרה, אפוא, לבירור טענת המשיב לפיה פדיון העומד על 4 ₪ לק"מ מיטיב עם המערער. התדריך הרלוונטי למקרה הנדון, תדריך למוניות בשירות מיוחד (צורף כנספח ב' לתצהיר של גב' רון), קובע בטבלה מס' 2 את גובה הפדיון לק"מ בשנות המס, בין היתר בעיר חיפה.
- ניתן להבחין בנקל כי סכומי הפדיון לק"מ שבתדריך זה אכן עולים משמעותית על סכום הפדיון לק"מ אותו קבע המשיב של 4 ₪ לק"מ. ראו עדות גב' רון (עמ' 40 לפרוטוקול ש' 4-7):
- "אני מפנה לסעיף 14 לתצהיר שלי, רשום שם פדיון הקבוע לנהג בשנות המס הרלוונטיות כמעט פי 2 מהפדיון אותו קבעתי. אמרתי שפעלתי לקולא. חיפשתי להקל וללכת על מינימום. זה מה שעשיתי. הוספנו את העדכון להראות שלא הלכנו לפי מה שהיינו צריכים כדי להגיע לשומה סבירה."**
60. יוער, כי מעיון בדוחות ה-Z של המערער, מוצג מש/1, עולה כי הפדיון לק"מ של המערער הינו גבוה יותר אף מ-4 ₪ לק"מ. אף כי מדובר בדוגמאות המתייחסות למספר קטן של ימים בחודשים ינואר-מרץ שנת 2011, הרי שעדיין לא ניתן להתעלם ממצאים אלו. זאת ועוד, המערער, כאמור, לא טרח להציג בפניי תחשיב אחר המתבסס על דוחות Z לתקופה ארוכה יותר או כל ראיה אובייקטיבית אחרת שיהא בה כדי לבסס טענתו לפדיון של 2 ₪ לק"מ כפי טענתו.
61. גם בחקירתו הנגדית של רו"ח שיוביץ, הלה לא חלק על מסקנה זו (עמ' 30 לפרוטוקול ש' 16-19):
- "ש. תסכים שהמספרים שלמדים מהם מה Z פדיון לקמ לאין שיעור יותר גבוה מהעדות שלך והרבה יותר גבוה מהשומה שקבע המשיב שזה 4 ₪ לקמ' קבע המשיב?**
- ת. (העז מעיין) חישוב פשוט לא אתווכח. אבל, התמונה היא חלקית. מדוע לא תמונה מלאה כיוון שחוץ מה Z למערער יש מספר לקוחות קבוע, לקוחות אלה מוציא להם חשבוניות מס"**
- לא למותר לומר בהקשר זה, כי המערער לא הציג חשבוניות מס שיש בהן כדי לתמוך בטענתו לפיה דוחות ה Z אינם משקפים את הפדיון הנכון לק"מ.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-09-55682 מזרחי נ' מנהל מס ערך מוסף חיפה

תיק חיצוני:

62. המערער צירף "העתק מחירון של משרד התחבורה" (נספח ה' לתצהיר המערער ונספח ד' לסיכומי המערער), אשר לשיטתו מלמד כי התעריף לנסיעה לק"מ עומד על כ-2 ש"ח כולל מע"מ.
- אולם, כאמור, בהעדר נתונים אובייקטיביים המעידים על כך שהמערער פעל לפי המחירון הלכה למעשה, ולנוכח העובדה שדוחות ה-Z דווקא מצביעים על פדיון לק"מ גבוה מהשיעור אותו קבע המשיב – הרי שאין בידי לקבל את טענת המערער בעניין זה והיא נדחת.
- ה. קביעת שיעור נסיעות סרק
63. נסיעות סרק הינן נסיעות אשר נעשות למטרה עסקית אך בהן נוסע המערער מבלי שהוא מוביל נוסעים בתשלום. המערער טען כי שיעור נסיעות הסרק אותו קבע המשיב, קרי: 20%, הינו שיעור נמוך שאינו משקף את נסיעות הסרק של המערער שלכל הפחות עמדו על 35%.
- לשיטת המערער, בתי המשפט קבעו במספר פסקי דין כי שיעור נסיעות הסרק של נהגים כדוגמת המערער, היינו – נהגים עצמאיים – עומד על 40%-33% (סעיף 44 לסיכומי המערער).
64. אציין, כי קיימת פסיקה לכאן ולכאן באשר לשיעור נסיעות הסרק של נהגי מוניות עצמאיים. כך, באותה מידה קיימת פסיקה לפיה שיעור נסיעות הסרק שיוכר הוא 20% כאשר מדובר בנהג אחד למונית – ראו עמ"ה 1091/99 **בכר יעקב נ' פקיד שומה רחובות** מיסים טו/4 (אוגוסט 2001) ה-22, שם נאמר:
- "גם את חישוביו בנושא זה של נסיעות הסרק, השתית המשיב על נתוני תחשיב המחלקה הכלכלית של נציבות מס הכנסה (להלן – התחשיב). בעניין זה, זימן המשיב לבית המשפט את הכלכלן, אורי הרוש, שהסביר את דרך בנייתה של השומה כולה, כולל פרט זה. בין היתר הסביר הכלכלן, כי ככלל, מכירות הרשויות בנסיעות סרק של מונית עד 20% מכלל הנסיעות, ואולם בשל העובדה שבמקרה הקונקרטי הוסכם כי בנו של המערער הועסק על ידו, גם הוא, כנהג במשרה חלקית, הוגדלו אחוזי הסרק והועמדו על 30%."
- עמדה זו של המשיב כפי שהובאה בפרשת **בכר הנ"ל** – התקבלה על ידי בית המשפט.
65. זאת ועוד, עמדה דומה הובעה גם בפרשת **קניג** לעיל, אשר גם בה קבע המשיב שיעור של 35% נסיעות סרק, אך זאת, שוב, ביחס למונית המופעלת על ידי שני נהגים (ראו פסקה 10 לפסק הדין בעניין **קניג** ותוצאת אותו פסק דין המאשרת את עמדת המשיב).



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-09-55682 מזרחי נ' מנהל מס ערך מוסף חיפה

תיק חיצוני:

66. בע"ש 1208/05 גבריאל תמרוב נ' מנהל מע"מ גבעתיים – עליו ביקש המערער להיסמך, קבעה כבוד השופט דניה קרת-מאיר:
- "המשיב הכיר ב- 40% נסיעות לא עסקיות, המורכבות הן מנסיעות סרק והן מנסיעות פרטיות. שיעור נסיעות הסרק המוכר בפסיקה מגיע ל- 33% לקווים בין-עירוניים. ראה [עמ"ה 168/01 ג'מאל נ' פקיד שומה צפת, מיסים יח/2 \(אפריל 2004\) ה-22, אשר התייחס במפורש לעמ"ה 178/99 טאהא נ' פקיד שומה צפת, מיסים טז/1 \(פברואר 2002\) ה-21. בהתייחסות לפסק דין זה, ציין בימ"ש במפורש כי בענין טאהא דובר בנהג מונית שרוב נסיעותיה היו בקווים בין-עירוניים. אין לכן מקום לטענת המערער בסעיף 8 לסיכומים, על פיה אין מקום להשוואה לקביעה בפס"ד טאהא שכן נסיעות הסרק של נהג מונית העובד בעיר נמוכות יותר, שכן בענין טאהא דובר במפורש בנהג מונית אשר רוב נסיעותיו היו בקווים בין-עירוניים. שיעור זה של 33% הינו לפני הפחתת קילומטרים בגין נסיעות פרטיות, עפ"י \[תקנות מס הכנסה \\(ניכוי הוצאות רכב\\)\]\(#\) תשנ"ה-1995. אין לכן ספק כי השומה נעשתה עפ"י קריטריונים מקילים."](#)
67. גם אם ביקש המערער ללמוד גזירה שווה לעניינו מפסיקת בית המשפט בעניין **תמרוב** – הרי שאין בסיס לכך. ראשית, כפי שהובהר בפסק הדין, המשיב קבע שיעור של 40% נסיעות לא עסקיות הכולל גם נסיעות סרק וגם נסיעות פרטיות. שנית, באותו עניין דובר על נהג מונית שנוסע בנסיעות בין עירוניות, אשר ביחס אליהן מוכר שיעור גבוה יותר של נסיעות סרק מאשר לנהג מונית שנוסע בנסיעות עירוניות.
68. בענייננו, המערער הצהיר שהוא עובד בעיר חיפה (סעיף 10.2 לתצהירו), לכן, על פניו, אין מקום לטענתו כי יש להשוות את עניינו לקביעה של שיעור נסיעות הסרק כפי שנקבע בפרשת **תמרוב**, שכן נסיעות הסרק של נהג מונית העובד בעיר נמוכות יותר. לא נעלמה מעיני טענתו של המערער, כי הוא גם מבצע נסיעות פרטיות לנתב"ג (עמ' 34 לפרוטוקול ש' 9-10), אלא שטענה לה אין כל זכר בתצהיר עדות ראשית שהוגש מטעמו, מה גם שטענה זו נותרה כטענה בעלמא בלבד משלא הביא המערער כל ראיות לביסוסה. יתרה מכך, גם רו"ח שיוביץ העיד כי עיקר עבודתו של המערער מתבצעת באזור חיפה (עמ' 20 לפרוטוקול ש' 3-4).
69. בכל הנוגע לשיעור נסיעות הסרק בנסיעות עירוניות, הרי שעיון בפסיקה מעלה כי מדובר בטווח שנע בין 20% ל-30% (ראו לעניין זה עמ"ה (ת"א) 1134/03 **צברי אהוד נ' פקיד שומה רחובות** (25.5.2006); עמ"ה (ב"ש) 537/05 **מיכאלי מרדכי נ' פקיד שומה אשקלון** (26.5.2008)).



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-09-55682 מזרחי נ' מנהל מס ערך מוסף חיפה

תיק חיצוני:

- 1 בעניינו של המערער קבע המשיב בשומתו את הניכוי המינימאלי בטווח המקובל של נסיעות
- 2 סרק, קרי 20%, זאת על אף העובדה שהמערער אינו פועל במסגרת תחנת מוניות מוסדרת.
- 3 שהרי הנחה היא כי למונית הפועלת במסגרת תחנת מוניות מוסדרת – פחות נסיעות סרק
- 4 לעומת מונית עצמאית (ראו פרשת **מיכאלי מרדכי** הנ"ל).
- 5 70. הגם שהמשיב בחר להעמיד את שיעור נסיעות הסרק ברף התחתון, לא מצאתי לנכון,
- 6 בנסיבות העניין, להתערב בקביעה זו.
- 7 את עיקר טענתו בעניין שיעור נסיעות הסרק שיש לקבוע ביקש המערער לבסס על טענתו כי
- 8 בשנת המס שבערעור הוא עבד כנהג מונית עצמאי ("חאפר" בשפתו), שאינו קשור לתחנת
- 9 מוניות כלשהי. נהגים עצמאיים – שיעור נסיעות הסרק שלהם גבוה יותר.
- 10 אלא שבחקירתו הנגדית של רו"ח שיוביץ הסתבר כי פעילות המערער כנהג מונית אינה
- 11 פעילות מובהקת של נהג עצמאי שאינו קשור לתחנת מוניות:
- 12 "ש. בתקופת הביקורת היו לו נסיעות קבועות" אלביט ועוד?
- 13 ת. הוא קיבל עבודות קבלן משנה של התחנה, אלביט לקוח של טקסי כרמל והם בינתיים
- 14 נכנסו לפירוק או הקפאת הליכים, לא זוכר. הוא קיבל כקבלן משנה של התחנה בתקופות
- 15 מסוימות נסיעות ממת"מ ליעדים כאלה ואחר'.
- 16 ש. באותה עת לא חבר בתחנה ויחד עם זאת מסופקת לו עבודה?
- 17 ת. לא שוטף על פי צרכי התחנה ואני יודע כי הנסיעות לא קבועות ולא באותם סכומים ולא
- 18 באותם היקפים."
- 19 71. בנסיבות עובדתיות אלו, ובייחוד לאור עדות המערער עצמו ממנה עלה כי המערער מבצע
- 20 נסיעות בחשבונות, וכאשר לעניין זה לא ניתן שום ביטוי בתצהיר העדות הראשית של
- 21 המערער או בדרך כלשהי בערעורו, הרי שאין מקום להתערב בקביעת המשיב בעניין שיעור
- 22 נסיעות הסרק שנקבע בשומת העסקאות. לעניין זה יפים הדברים שנקבעו בעמ"ה 1091/99
- 23 בכר יעקב נ' פקיד שומה רחובות מיסים ט/4 (אוגוסט 2001):
- 24 "יתרה מזו, כאשר ענין לנו בקביעת נתון כמו מספר נסיעות סרק, או מספר נסיעות
- 25 פרטיות, אין מנוס במרבית המקרים מפניה אל נתונים סטטיסטיים, מחקריים. היכולת,
- 26 להפריד בין נסיעה עסקית, בה נוסעת המונית עם נוסע בתשלום, לבין נסיעת סרק בה
- 27 נוסעת המונית כשהיא ריקה, אינה אפשרית ללא רישום מדויק של סוגי הנסיעות. באין
- 28 ניהול רישומי כאמור על ידי הנישום, לא יוכל הוא לבוא בטרונות על קביעת נסיעות
- 29 הסרק, לפי אחוזים שנמדדו במחקרים סטטיסטיים, בהם נקבע סטנדרט אחיד לכל נהגי
- 30 המוניות, בהתאם לסיטואציות השונות אליהן יכולים הם להיקלע. כך, אם לפי אזורים



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-09-55682 מזרחי נ' מנהל מס ערך מוסף חיפה

תיק חיצוני:

- 1 אליהם הם יוצאים, אם לפי שעות העבודה השונות בחלקיו של יום העבודה, ואם בהתאם
 - 2 למספר הנהגים המועסקים במונית המסוימת. התאמת הנתונים שנקבעו בתחשיב לנהג
 - 3 המסוים, מחייבת סיווגה לאחרת מהסיטואציות הקיימות. אין כל אפשרות להתאים אחוזי
 - 4 סרק שונים לכל נהג, הוא לעצמו, שהרי, כל הנהגים העובדים באזור מסוים ובשעות
 - 5 מסוימות של היום, נחשפים בהכרח לתנאי שוק זהים."
72. באשר לטענת המערער בדבר נסיעות שהוא מבצע מדי יום מזיכרון יעקב לחיפה ללא
- 7 נוסעים, הרי שלשיטתו אין המדובר בנסיעות סרק שכן הוא "מחויב לגמוע מרחק זה בכל
- 8 יום עבודה" (סעיף 9 לתצהיר המערער). מכל מקום, ביקש המערער להתחשב בנסיעותיו
- 9 כאמור בעת בחינת סבירות דיווחיו העסקיים.
73. לטעמי, וללא קשר לאופן הגדרת הנסיעות הללו, בין אם כפרטיות או כנסיעות סרק - שורת
- 11 ההיגיון והשכל הישר מחייבים דחיית הטענה לפיה המערער נסע כ- 70 ק"מ מדי יום בלא
- 12 שנסעו איתו כלל נוסעים. הטענה מעוררת תמיהה ואי נוחות, וזו בלשון המעטה, נוכח
- 13 העובדה כי הכנסת המערער המדווחת הינה הכנסה פעוטה ומסתכמת בכ- 500 עד 1000 ₪
- 14 לחודש. על כך אף המערער עצמו אינו חולק לאחר שאישר בעדותו בבית המשפט את גובה
- 15 ההכנסה הנמוך כאמור (עמ' 35 לפרוטוקול ש' 20-16):
- 16 "ש. לפי הדוחות הכספיים אתה מפסיד שנה אחרי שנה ושמענו מרוה"ח שיש לנטרל
- 17 את הפחת על המונית וגם אם נעשה זאת אתה מגיע להכנסות של 6,000 ₪ או
- 18 10,000 ₪ לשנה?
- 19 ת. כן. מה הבעיה. אשתי עובדת מרוויחה 15,000 ₪. מה הבעיה. אשתי עו"ס. אני
- 20 צריך להגיד תודה על מה שנשאר."
74. חוסר הסבירות שבטענתו זו של המערער מקבל משנה תוקף נוכח העובדה כי עיון בדוחות ה-
- 22 Z מוצג מש/1, מעלה כי קיימים מספר מקרים בהם המונית נסעה כ- 80 ק"מ עד 120 ק"מ
- 23 ביום עבודה. אם ננטרל את רכיב הנסיעה מזיכרון יעקב לחיפה הלך וחזור, כ- 70 ק"מ, יוצא
- 24 כי את מרבית הזמן על הכביש ביצע המערער בנסיעה הלך וחזור לעבודה, ולעיתים רק 10
- 25 ק"מ בלבד בוצעו, כביכול, כנסיעה עסקית. מצב זה אינו סביר ואינו הגיוני.
- 26 לאור כל האמור לעיל, דינה של טענת המערער כנגד אי סבירות שיעור נסיעות הסרק שקבע
- 27 המשיב – להידחות.
- 28 ו. נסיעות פרטיות ו"נסיעות מצווה"



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-09-55682 מזרחי נ' מנהל מס ערך מוסף חיפה

תיק חיצוני:

75. בשומתו הכיר המשיב ב-9,900 ק"מ מדי שנה, כנסיעות פרטיות של המערער במונית. לשיטת המשיב, בכך היטיב עם המערער שכן היה עליו להכיר ב-10% בלבד מסך הק"מ. המערער טען לעניין זה כי זכאותו היא לבצע נסיעות פרטיות בסך 10,000 ק"מ מדי שנה.
76. בכל הנוגע לנסיעות פרטיות, קובע התדריך הכלכלי כי החל משנת 2008 יש להפחית מסה"כ הק"מ שעשתה המונית 10% מכלל הנסיעות השנתיות כנסיעות פרטיות, והיתרה תהווה את סה"כ הנסיעות העסקיות שעשתה המונית במהלך השנה.
- התדריך למוניות בשירות מיוחד מפנה בסעיף 2.5.1, לתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות רכב), תשנ"ה-1995 (להלן – **תקנות הרכב**) בהן נקבע כי יש לתאם 10% מהוצאות המונית כנסיעות פרטיות.
- תחולת תקנות הרכב נקבעה ליום 1.1.2008, לפיכך שיעור ההכרה בנסיעות פרטיות במקרה הנדון יעשה בהתאם לאמור בתקנות, דהיינו הפחתה של 10% מכלל הנסיעות. בעניינו כאמור נעשתה הפחתה גדולה יותר לטובת המערער, בסך 9,900 ק"מ (סעיף 11 לתצהירה של גב' רון), שכן סך הקילומטרים השנתי הכולל של המערער עומד על 74,000 ק"מ.
- המערער לא הביא כל ראיה אובייקטיבית ממשית לסתור את קביעת המשיב. לו ביקש המערער לסתור נתון זה שקבע המשיב, עליו להביא ראיה קונקרטית למספר הקילומטרים אשר לכאורה ביצע כנסיעות פרטיות. ראו לעניין זה קביעת כבוד השופט מגן אלטוביה בעמ"ה (ת"א) 1134/03 **צברי אהוד נ' פקיד שומה רחובות** (25.5.2996):
- "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."**
77. באשר לנסיעות פרטיות בדמות "נסיעות מצווה", כפי שכונו על ידו - לעניין זה טען המערער כי מדי ערב, 5 ימים בשבוע, היה אוסף ממאפיות סחורה של סוף היום ומחלק אותה למשפחות נזקקות באזור הצפון. בתמיכה לטענה זו, צירף המערער תמונות של המונית לאחר העמסת המאפים (נספח ח' לתצהיר המערער) וכן הוגש תצהירו של מר אלטרזון (נספח ט' לתצהיר המערער, סומן מע/1).
- בתחשיבו של ר"ח שיוביץ, נספח ז' לתצהירו, דרש המערער כי יוכרו לו "נסיעות מצווה" בהיקף של 8,000 ק"מ לשנה, מדי שנה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-09-55682 מזרחי נ' מנהל מס ערך מוסף חיפה

תיק חיצוני:

78. לא מצאתי בצילומים שצירף המערער בנספח ח' לתצהירו, של רכב עמוס במאפים, כי יש בהם כדי להוות ראיה משמעותית באשר למספר הקילומטרים שנהג המערער בהקשר זה של "נסיעות מצווה".
79. באשר לעדותו של מר אלטרזון, לא ניתן להיסמך על עדותו באשר למשך התקופה שבה נעשו נסיעות אלו ואף לא באשר למרחקי הנסיעות שבוצעו לצורך זה. מר אלטרזון התקשה לספק גירסה קונקרטית בעניין זה בחקירתו הנגדית (עמ' 19 לפרוטוקול ש' 14-23).
80. מקום בו נטל הראיה מוטל על כתפי המערער, עליו לדאוג לכך שטענותיו יגובו באסמכתאות מתאימות. המערער לא המציא כל מסמך מאותן מאפיות שמהן טען שלקח את המאפים בסוף כל יום וחילק לנזקקים. ומה יותר קל מלהביא אישור שכזה מאת גורמים שכאלה, ככל שפעולת החלוקה של ה מאפים אכן מתבצעת בכל יום? אלא שראיות שכאלו לא הומצאו ויש בכך כדי לעמוד למערער לרועץ (ראו: [ע"א 548/78 אלמונית ואח' נ' פלוני פ"ד לה\(1\), 736; ע"א 55/89 קופל \(נהיגה עצמית\) בע"מ נ' טלקאר חברה בע"מ פ"ד מד\(4\) 595, 602-603; ע"א 635/89 אברהם אנקונה ואח' נ' נחום גוטמן ואח' תק-על 90\(3\) 705, 709; ע"א 2275/90 לימה חברה ישראלית לתעשיות נ' פרץ רוזנברג פ"ד מז\(2\) 605, 615-614](#)).
- וראו גם בספרו של י' קדמי לעניין זה:
- "יש והדרך שבה מנהל בעל דין את עניינו בבית-המשפט הינה בעלת משמעות ראייתית, כאילו היתה זו ראיה נסיבתית. כך ניתן להעניק משמעות ראייתית: לאי הבאת ראיה, לאי השמעת עד, לאי הצגת שאלות לעד או להימנעות מחקירה נגדית של מי שעדותו הוגשה בתעודה בכתב שנחתמה על-ידו.
- התנהגות כזו, בהיעדר הסבר אמין וסביר, פועלת לחובתו של הנוקט בה; באשר על פניה מתחייבת ממנה המסקנה, שאילו הובאה הראיה, או הושמע העד, או הוצגו השאלות או קוימה החקירה הנגדית – היה בכך כדי לתמוך בגרסת היריב." (י' קדמי, "על הראיות", חלק שלישי, 1649).
81. לאור האמור, ומשלא הונחה תשתית ראייתית מספקת מטעמו של המערער, אין בידי לקבל את טענותיו בסוגיה זו של נסיעות המצווה וממילא כאשר המשיב קבע בשומתו מספר קילומטרים גבוה יותר מהקבוע בתקנות כנסיעות פרטיות של המערער – לא מצאתי לנכון להתערב בקביעתו זו ואין מקום לפיכך להורות על הגדלת שיעור הנסיעות הפרטיות מעבר למה שקבע המשיב.
- ז. שומת התשומות:



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-09-55682 מזרחי נ' מנהל מס ערך מוסף חיפה

תיק חיצוני:

82. המשיב הוציא למערער גם שומת תשומות אשר התבססה על הפער בין מס התשומות שנוכה
על ידי המערער בדוחותיו למע"מ לבין מס התשומות הנובע מההוצאות אשר נדרשו על ידי
המערער בדוחות שהוגשו על ידו למס הכנסה. בשומת התשומות קבע משיב כי המערער לא
המציא ראיות כלשהן לתמיכה במס התשומות שדרש ביתר לעומת ההוצאות שדווחו במס
הכנסה.
מנגד, המערער טען כי שומת התשומות אינה מנומקת ונערכה ללא כל הסבר. לטענתו, הוא
דרש תשומות על פי חוק, קרי הוצאות דלק ששולמו בפועל לצורך יצור הכנסה.
83. בתצהיר העדות הראשית של גב' רון ניתנה התייחסות גם באשר לשומת התשומות וצורך
נייר עבודה שנערך על ידי גב' רון – נספח ג' לתצהירה – אשר בו פירוט התשומות שנדרשו
מדי שנה בדוחות המערער לעומת קיזוז מס התשומות וההפרש שנוצר.
יודגש, כי גב' רון בעדותה בבית המשפט לא נחקרה כלל באשר לשומת התשומות.
84. ברע"א 3646/98 כ.ו.ע. לבנין בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, נו (4) 891 (1.7.2003) נקבע כי
ככלל בערעורי מע"מ בדבר ניכוי תשומות, על העוסק המבקש לנכות את המס רובץ נטל
השכנוע בדבר זכאותו לניכוי.
במקרה שבפני ולאור ההלכה הפסוקה, אין לי אלא לקבוע כי המערער לא עמד בנטל המוטל
עליו על מנת שיהיה זכאי לניכוי מס התשומות. המערער כלל לא נדרש לפער בין מס
התשומות שנוכה בדוחות מע"מ לבין מס התשומות הנובע מההוצאות הרשומות בדוחות
שהוגשו למס הכנסה, ולמעשה לא הציג כל מסמך התומך בניכוי מס התשומות כמות
שנעשה בדוחותיו. במצב דברים כאמור, נותרה החזקה כי רשויות המס, המפעילות את
סמכויותיהן הסטטוטוריות, פעלו כדין (ע"א 6364/12 סימקו אחזקות בע"מ נ' מנהל מע"מ
חיפה (3.7.2014)).
86. בכל הנוגע לטענת התיישנות שומת התשומות לשנת 2008 – לטענה זו אין כל זכר בכתב
הערעור. הטענה נטענה לראשונה בסיכומיו של המערער.
סעיף 77(ב) לחוק מע"מ קובע את הדברים הבאים:
"השומה תהיה בתוך חמש שנים לאחר הגשת הדו"ח, ואם הורשע החייב במס, או כופרה
עבירתו, בשל מסירת ידיעות כוזבות בדו"ח האמור או בשל מעשה אחר שיש בו כוונה
להתחמק מתשלום מס המגיע לתקופת הדו"ח האמור - תוך עשר שנים לאחר הגשת
הדו"ח."
- הוראת הסעיף הנ"ל מגבילה את סמכות המשיב להוציא שומה לפי מיטב השפיטה לפרק זמן
שלא יעלה על חמש שנים לאחר הגשת הדוח הלקוי אשר בגינו הוצאה השומה, זאת להוציא



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-09-55682 מזרחי נ' מנהל מס ערך מוסף חיפה

תיק חיצוני:

- 1 מקרים מיוחדים המנויים בסעיף, לגביהם ניתן למשיב פרק זמן של עשר שנים לאחר הגשת
2 הדוח להוצאת השומה (ע"א 3616/04 מגדל הזוהר בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב
3 (פורסם בנבו, 22.12.2005)).
- 4 87. על מנת שניתן יהיה לבחון את טענת המערער כי שומת התשומות לשנת המס 2008 הוצאה
5 בחלוף תקופת ההתיישנות הקבועה בסעיף 77(ב) לחוק מע"מ, יש צורך בתשתית עובדתית
6 מתאימה. יש להבהיר לגבי אילו חשבוניות משנת המס 2008 נטענה טענת ההתיישנות, מהו
7 מועד הגשת דוחותיו, וכן מהו המועד בו הוצאה שומת התשומות.
- 8 88. אלא שתשתית ראייתית כזו לא הונחה בפני במסגרת ערעור זה. די בכך כדי להצדיק את
9 דחייתה של טענת ההתיישנות שהעלה המערער בלאקוניות ובחוסר פירוט בסיכומיו.
- 10 **סוף דבר**
- 11 89. לאור כל האמור לעיל – דין הערעור על החלטות המשיב בהשגה על שומת העסקאות
12 ובהשגה על שומת התשומות – להידחות.
- 13 קנס הפסילה באשר לשנת המס 2009 – בעינו עומד. קנס הפסילה לשנות המס 2010-2012,
14 אשר נקבע בהחלטת הוועדה לקבילות פנקסים כי ספרי המערער לשנים אלו קבילים –
15 מבוטל.
- 16 90. המערער יישא בהוצאות המשיב ובשכ"ט עו"ד בסך כולל של 20,000 ₪ אשר ישולמו בתוך
17 30 יום מהיום, שאם לא כן יישאו ריבית והפרשי הצמדה כחוק מהיום ועד התשלום המלא
18 בפועל.

19
20 ניתן היום, כ"ג שבט תשע"ז, 19 פברואר 2017, בהעדר הצדדים.
21

אורית וינשטיין, שופטת

22
23
24
25