



## בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 8074-10-17 ספדי נ' פקיד שומה נצרת  
ע"מ 27063-01-18 ספדי נ' פקיד שומה נצרת

תיק חיצוני:

לפני כבוד השופטת עירית הוד

המערער: סאהר ספדי  
ע"י ב"כ עו"ד אחמד מסרי

נגד

המשיב: פקיד שומה נצרת  
ע"י עו"ד סמא ח'ורי זיינה פרקליטות מחוז צפון

1

### פסק דין

2

3

### רקע

1. במסגרת שני התיקים שבכותרת הגיש המערער ערעור על החלטות המשיב להוציא לו שומות לפי מיטב השפיטה ולפסול את ספרי המערער. ע"מ 8074-10-17 מתייחס לשנים 2010-2011. ע"מ 27063-01-18 מתייחס לשנת 2012. הערעורים הוגש בהתאם לתקנות בית המשפט (ערעורים בענייני מס הכנסה), תשל"ט-1978. בהתאם להחלטה מיום 9.4.18 הדיון בשני הערעורים שבכותרת אוחד.

8

9

### טענות המערער בתמצית במסגרת הודעות הערעור

2. המערער הוא בעל עסק לגידול צאן מזה מספר שנים. הוא פתח את העסק מבלי שהיה לו ניסיון כלשהו בתחום והעסק נחשב "צעיר" יחסית.

12

3. המשיב הוציא למערער שומות לפי מיטב השפיטה על בסיס הטענה לפיה ההכנסות עליהן הצהיר המערער אינן אמיתיות ולא סבירות ביחס למקובל בענף. השומות שהוציא המשיב לא מבוססות והסכומים הנטענים כהכנסה חייבת לא מציאותיים. שומה לפי מיטב השפיטה אמורה להתבסס על נתונים אובייקטיביים ולהיות סבירה והגיונית ואילו השומות שהוציא המשיב מבוססות על נתונים תיאורטיים בלבד ואינן משקפות את המציאות. השומות מתבססות בעיקר על נתונים של משרד החקלאות ולא משקפים את המציאות הכלכלית של עסקו של המערער. אחוזי הרווח המדווחים על ידי המערער אמיתיים. בידי המערער אמצעים להראות שהנתונים המופיעים בשומה אינם נכונים, מופרזים ולא משקפים את הרווח הקיים בעסק. המערער המציא לידי המשיב את כל הנתונים המפרטים את מלאי הפתיחה והקניות ונתן הסבר הגיוני בהתאם לחומר החשבונאי.

22



## בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 8074-10-17 ספדי נ' פקיד שומה נצרת  
ע"מ 27063-01-18 ספדי נ' פקיד שומה נצרת

תיק חיצוני:

### טענות המשיב בתמצית במסגרת נימוקי השומה

- 1
- 2 4. בשנות המס הרלוונטיות, המערער היה חקלאי בעל עדר כבשים ועסק בגידול ומכירת  
3 כבשים ובשר כבשים. המשיב בחן את הדוחות שהגיש המערער והזמין אותו, מספר רב של  
4 פעמים, לדיוני שומה. למעט ההזמנה הראשונה לה נענה המערער, הוא לא הופיע לדיונים  
5 ולא שיתף פעולה עם המשיב בהליכי השומה. המערער לא הציג הסברים לאופן הגעתו  
6 להכנסה המוצהרת.  
7
- 8 5. ביום 18.1.13 נערכה ביקורת בעסק של המערער. במסגרת הביקורת נבדקו מאפייני העסק  
9 לרבות גודל העדר, התפוקה שלו, מספר המועסקים ונתונים נוספים. המערער התבקש  
10 להמציא את ספריו אולם לא היו בידיו ספר משק (להלן: "ספר עדר"). מאחר והמערער לא  
11 ניהל ספר עדר כאמור בתקנה 3(ב) להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), תשל"ג-  
12 1973 (להלן: "הוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות)"), הרי שלא ניתן לאמוד את  
13 תנועת מלאי הכבשים מדיווחי המערער. קיים פער בין דיווחי המערער לנתונים שהתקבלו  
14 ממושרד החקלאות כך שיש לראות את ספרי המערער כפסולים. המשיב פסל את ספרי  
15 המערער לשנות המס הרלוונטיות. המערער לא הגיש ערר על החלטה זו כאמור בסעיף  
16 130(ג) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), תשכ"א-1961.  
17
- 18 6. מניתוח מאפייני פעילות העסק, לרבות הצהרות המערער בדבר הכנסותיו, עולה, כי  
19 ההכנסה המוצהרת על ידי המערער אינה סבירה. בשנות המס הרלוונטיות, דיווח המערער  
20 על קניית כבשים בסכום העולה על המכירות. פער זה גדל לאור העובדה שלמערער עדר  
21 כבשים שהניב כבשים. מדובר בפער מהותי המצריך הסבר. המערער לא שיתף פעולה ולא  
22 סיפק הסבר או אסמכתא שיש בה כדי להסביר את הפער האמור. ערעור לפני בית משפט  
23 אינו הליך של מקצה שיפורים. היה על המערער לכלול בהשגתו ובמסגרת דיוני השומה את  
24 כלל הטענות, הנתונים והאסמכתאות עליהם רצה להתבסס במסגרת הליך השומה. משבחר  
25 המשיב לא להגיע לדיוני השומה ולא להציג את ראיותיו, הרי שיש לדחות את טענותיו  
26 החדשות שיעלו במסגרת הערעור, ככל שיעלו.  
27
- 28 7. בחינה פרטנית וניתוח נתוני העסק כפי שנלקחו מהרישום החלקי שניהל המערער מלמדים  
29 על קיומה של הכנסה נוספת בידי המערער אשר לא הוצהרה על ידו.  
30
- 31 8. המשיב התייחס לגודל העדר של המערער בהתאם לבסיס הנתונים שהתקבל ממושרד  
32 החקלאות וכפי שעלה מהצהרת המערער בביקורת שנערכה בעסק. הוא התייחס לגודל



## בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 8074-10-17 ספדי נ' פקיד שומה נצרת  
ע"מ 27063-01-18 ספדי נ' פקיד שומה נצרת

תיק חיצוני:

1 העדר בתחילת שנת המס, למלאי הפתיחה לפי הצהרת המערער, למספר הכבשים שרכש  
2 המערער מידי שנה בשנות המס הרלוונטיות ולמכירות שביצע המערער כפי שעולה  
3 מחשבוניות החוץ שלו. כמו כן, המשיב התייחס לתפוקת הבשר המקובלת בענף ולמספר  
4 הכבשים אשר העדר בבעלות המערער יכול להניב. לטענתו, יש לערוך את שומת הפעילות  
5 העסקית של העסק בשנות המס הרלוונטיות על סמך הנתונים האמורים. עריכת שומה  
6 כאמור מלמדת, כי קיים פער מהותי בין תנועת מלאי הכבשים בעסקו של המערער כפי  
7 שדיווח לבין הנתונים האובייקטיביים המתקבלים מניתוח הנתונים שבחלקם התקבלו  
8 ממשרד החקלאות ביחס לעדר המערער ובחלקם התקבלו מידי המערער. מבחינת הנתונים  
9 הרלוונטיים עולה, כי המערער לא דיווח על מכירה של חלק מהכבשים בשנות המס  
10 הרלוונטיות. מאחר ואין בידי המשיב להסתמך על ספרי הנישום הוא קבע, כי גודל העדר  
11 ומספר הרחלות (אמהות) זהה ומשכך גם מלאי הטלאים למכירה בסוף כל שנת מס.

12  
13 9. נטל ההוכחה מוטל על כתפי המערער, אשר ספריו נפסלו. אין להתערב בקביעת המשיב  
14 במקרה בו אין בסיס מוצדק להערכת הכנסתו של הנישום מאחר וספריו נפסלו. כאמור,  
15 המערער אף לא שיתף פעולה ולא טען טענות ענייניות.  
16

### הראיות

17  
18 10. מטעם המערער הוגשו תצהירי עדות ראשית של המערער ושל רואה החשבון מר חלמי  
19 ח'וטבא (להלן: "ח'וטבא")- אשר טיפל בתיק המערער בשנים הרלוונטיות. מטעם המשיב  
20 הוגשו תצהירי עדות ראשית של מר גד הילמן (להלן: "הילמן")- מנהל תחום קיבוצים  
21 וחקלאות בחטיבה המקצועית ברשות המסים, של מר עאדל נאסר (להלן: "נאסר")- מפקח  
22 ראשי בפקיד שומה נצרת ושל מר אשרף ח'ליל (להלן: "ח'ליל")- מפקח בכיר בפקיד שומה  
23 נצרת. המצהירים העידו ונחקרו על האמור בתצהיריהם. הצדדים הגישו ראיותיהם וסיכמו  
24 טענותיהם בכתב.  
25

### דיון ומסקנות

26  
27 11. האם קיימת עילה להתערב בהחלטת המשיב לפסול את ספרי המערער ובשומות שהוציא  
28 לו לפי מייטב השפיטה. זו המחלוקת בה דרשה הכרעתי במסגרת הערעור שלפניי.  
29  
30 12. לאחר שקילה ובחינה של מכלול טענות הצדדים והחומר המונח לפניי מצאתי, כי אין מקום  
31 להתערב בקביעת המשיב לעניין פסילת הספרים ולעניין השומות שהוציא המשיב ביחס



## בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 8074-10-17 ספדי נ' פקיד שומה נצרת  
ע"מ 27063-01-18 ספדי נ' פקיד שומה נצרת

תיק חיצוני:

- 1 לשנים 2011 ו-2012 ואילו ביחס לשנת 2010 יש הצדקה להתערבות בשומה שהוציא המשיב,  
2 מהנימוקים שיפורטו.  
3  
4 13. במסגרת הנימוקים להוצאת השומה לשנים 2010-2011 ציין המשיב, בין היתר, העדר  
5 היענות להמצאת ספרים כנדרש. בהודעה המפרשת את נימוקי השומה צוין, כי המערער  
6 התבקש להמציא את ספריו וכי נפסלו ספרי המערער נוכח העובדה שהוא לא ניהל ספר  
7 עדר כאמור בתקנות ולא ניתן לאמוד את תנועת מלאי הכבשים מדיווחיו.  
8  
9 14. תוספת י"ב בהוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות) עוסקת בניהול פנקסי חשבונות  
10 על ידי חקלאים. בהתאם לסעיף 3(ב) לתוספת האמורה, היה על המערער לנהל, בין היתר,  
11 ספר משק.  
12  
13 15. המערער העיד, כי בשנים 2010-2012 הוא לא ידע מה זה ספר עדר וכיום הוא יודע. לטענתו,  
14 בשנת 2013, אחרי הביקורת של ח'ליל שאל מגדלים על כך (עמ' 5 ש' 8-16). נטען בפניו, כי  
15 הוא בירר מה זה ספר עדר אולם לא הגיש והמערער השיב, כי לא ביקשו ממנו והוא לא ידע  
16 שהוא חייב להגיש ספר עדר. עוד העיד, כי כיום הוא מודה שלא דיווח כדין (עמ' 5 ש' 17-  
17 22).  
18  
19 16. נאסר טען בתצהירו, כי בביקורת בעסק שלו טען המערער, כי ניהול הספרים אצלו מבוסס  
20 אך ורק על חשבוניות מס/קבלה. כלומר, ללא ספר משק, ללא דו"ח ילודה ותמותה וללא  
21 יתר הפרטים שבניהולם מחויב בהתאם לתוספת י"ב להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי  
22 חשבונות (מש/3 סעיף 8)).  
23  
24 17. בסעיף 7 לתצהירו טען המערער, כי ניהל מחברת מלאי של כבשים ותמותה וכאשר נשאל,  
25 האם מחזיק ספר עדר, הוא לא הבין מה המשמעות של ספר עדר אולם, לאחר שהבין הרי  
26 לטענתו המחברת שניהל עונה על ההגדרה של ספר עדר. בעדותו אישר טענה זו וציין, כי אין  
27 לו את זה עמו. המערער העיד, כי לא הראה את הרישום לרשות המסים. עוד העיד, כי לא  
28 הראה את הרישום למפקח ח'ליל בביקור שעשה בעסק שלו (עמ' 4 ש' 33-35, עמ' 5 ש' 1-5).  
29 טענת המערער, לפיה ניהל רישום כאמור נטענה בעלמא. אין מחלוקת, כי המערער לא פעל  
30 כדי להציג את הרישום הנטען לא במסגרת הביקורת שנערכה בעסק שלו, לא בשלב ההשגה  
31 ואף לא במסגרת הערעור. אציין עוד, כי האמור בסעיף 7 לתצהיר המערער, לפיו נשאל האם  
32 הוא מחזיק ספר עדר, תומך בטענת המשיב, כי המערער נדרש להציג ספר עדר, בניגוד  
33 לטענת המערער בעניין זה, אליה אשוב ואתייחס בהמשך.





## בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 8074-10-17 ספדי נ' פקיד שומה נצרת  
ע"מ 27063-01-18 ספדי נ' פקיד שומה נצרת

תיק חיצוני:

- 1  
2 18. ח'וטבא העיד, כי אין חקלאי שמגדל שאין לו ספר מלאי. לטענתו, בירר אחר כך עם עמיתים  
3 למקצוע שיש להם לקוחות חקלאים, ושאל לגבי ספר עדר. ח'וטבא טען, כי אמרו לו  
4 שבהרבה מקרים של פקיד שומה צפת כשהציגו ספר צהוב פקיד השומה קיבל את זה.  
5 ח'וטבא העיד, כי הוא לא הציג את הספר והוסיף, כי אף פעם לא ביקשו ואמרו שזה לא  
6 מספיק. ח'וטבא הוסיף, כי גם בישיבה האחרונה עם עו"ד ח'טיב והפרקליטות הוא הזכיר  
7 את הספר וענו לו בלעג ולא אמרו לו להציג אותו (עמ' 10 ש' 33, עמ' 11 ש' 1-6). ח'וטבא  
8 טען, כי לכל אחד יש ספר צהוב וכי אם היה נדרש להביא היום לא הייתה בעיה לעשות כן  
9 (עמ' 11 ש' 8-9). ח'וטבא נשאל, האם לא הנחה את המערער להגיש ספר עדר באותו זמן  
10 והשיב, כי ידע על הפסילה רק אחרי השומה. לאחר שנשאל בשנית השיב, כי לא הנחה את  
11 המערער להגיש ספר עדר וכי **לא הוגש ספר עדר** (עמ' 11 ש' 23-28). בסעיף 11 לתצהירו טען  
12 ח'וטבא, כי **למיטב ידיעתו היה בידי המערער ספר עדר**. בעדותו טען, כי הספר אמור להכיל  
13 תמונה, ילודה והוספה. לטענתו, זה ספר מלאי (עמ' 11 ש' 29-31). ח'וטבא העיד, כי לא  
14 הנחה את המערער להביא ספר עדר וכי זו טעות שלו. הוא הוסיף, כי אז הוא לא ידע  
15 שהמערער מגדל (עמ' 12 ש' 5-6).  
16  
17 19. ח'וטבא העיד לעניין האופן בו אמד את תנועות המלאי וטען, כי התבסס על החשבוניות  
18 ומאחר ובחלק כתוב לגידול ובחלק לא הוא הזמין את הנישום שאמר לו, מתוך הספר שהוא  
19 מנהל, איפה הייתה הפרדה ואיפה לא (עמ' 11 ש' 10-12). ח'וטבא העיד, כי עשה כן בעת  
20 שערך את הטבלה בהליכי השומה וזה היה בשנת 2017. ח'וטבא העיד, כי רק בשנת 2017  
21 הוא ראה את המחברת לראשונה. בהמשך הוסיף, כי אינו צריך לראות אותה ולא דפדף בה  
22 וכי המערער הקריא לו נתונים ממנה (עמ' 11 ש' 13-22). מעדותו של ח'וטבא עולה, כי אפילו  
23 **הוא לא ראה את הנישום הנטען**.  
24  
25 20. הטענה, כי המערער ערך רישום שמהווה למעשה ספר עדר נטענה בעלמא ודינה להידחות.  
26 לעניין זה מסר המערער גרסאות סותרות כמפורט לעיל. המערער לא הגיש ספר עדר, לא  
27 במסגרת הליכי השומה ולא במסגרת הערעור שלפני.  
28  
29 21. בסיכומיו טען המערער, כי מעולם לא התבקש להמציא מסמכים מעבר למה שהמציא וכי  
30 אין בידי המשיב מסמך המלמד, כי המערער נדרש להמציא ספר עדר. איני מקבלת טענה  
31 זו. ראשית יצוין, כי טענה זו עומדת בסתירה לאמור בסעיף 7 לתצהיר המערער.  
32



## בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 8074-10-17 ספדי נ' פקיד שומה נצרת  
ע"מ 27063-01-18 ספדי נ' פקיד שומה נצרת

תיק חיצוני:

22. נאסר העיד, כי בהזמנות ששלח למיצג של המערער הוא התבקש להמציא ספר משק. 1  
כשנשאל היכן זה כתוב בהזמנה השיב, כי כתוב להמציא את כל מערכת הספרים לכל 2  
השנים (עמ' 24 ש' 15-10). נאסר נשאל, האם הייתה בקשה מהנישום להציג את ספר המשק 3  
והשיב, כי זה נדרש במהלך הביקורת של ח'ליל וזה כתוב במפורש (עמ' 24 ש' 20-16). בשנת 4  
2013 נערכה ביקורת במקום העסק של המערער. בדו"ח הביקורת (מש/3 נספח ב') צוין, כי 5  
המערער מנהל ספרים- חשבוניות מס/קבלה וכי הוסבר לו שעליו לנהל דו"ח משק חקלאי 6  
+דו"ח ילודה +דו"ח תמותה. נאסר העיד, כי בעת הביקורת, ח'ליל שאל את המערער לגבי 7  
הספרים שהוא מנהל והמערער אמר לו שהוא מנהל חשבונית מס קבלה. עדות זו עולה בקנה 8  
אחד עם האמור בנספח ב' למש/3. נאסר נשאל, האם מלבד פרוטוקול הביקורת יש מכתב 9  
ששלחו למייצג או למערער שיביאו את ספר המשק והשיב, כי כאשר דורשים מהנישום 10  
להגיש את כל מערכת הספרים שהוא מנהל זה כלול בה ולא צריך לפרט כל דבר. נאסר 11  
העיד, כי בפסילה ציינו ספציפית את ספר המשק, כי זה מה שהיה חסר (עמ' 24 ש' 32-26). 12  
לטענתו, בדיון דיברו על התיק ושנות המס וטענת המערער הייתה שהוא לא מכר שקל נוסף 13  
על המוצהר. נאסר טען, כי ניסו להסביר למערער שקיים חוסר במסמכים שהגיש כמו 14  
ספר החקלאי וטען שהמערער לא הגיש אותם עד היום (עמ' 21 ש' 10-9). נאסר העיד, כי 15  
המערער הגיש קלסר עם הכנסות והוצאות והיה חסר ספר משק חקלאי (עמ' 25 ש' 1). 16  
17  
23. ח'ליל העיד, כי שאל את המערער על ספר משק והוא לא ידע. לטענתו, הסביר למערער מה 18  
הכוונה ושעליו לנהל ספר משק ולאחר מכן המייצג המציא טופס 1220, דו"ח על משק 19  
חקלאי. ח'ליל העיד, כי פנה למייצג וביקש שיציג את הטופס האמור. בטופס יש מידע על 20  
גידול, ילודה ומלא פרטים. ח'ליל הוסיף, כי אין בטופס מידע על תמותה וזה מאוד חשוב 21  
(עמ' 27 ש' 35, עמ' 28 ש' 16-1). 22  
23  
24. כאמור, עיון בדו"ח הביקורת מלמד, כי במהלך הביקורת נבדק אילו רישומים ביצע 24  
המערער והובהר לו, כי עליו לנהל את הרישום האמור. בנוסף, המערער נדרש להגיש את כל 25  
מערכת הספרים שלו. אף אם לא ננקב שמו של ספר העדר במכתב במפורש, הרי שהמערער 26  
נדרש להמציא את כל ספריו. אף על פי כן, המערער לא הגיש את ספר העדר. כאמור, אף 27  
במסגרת ההליך שלפני לא הוגש הספר האמור. הדבר מעורר ספק משמעותי ביותר בנוגע 28  
למהימנות טענת המערער לעניין הרישום שערך במחברת, לטענתו, ואשר לא הוצג. כמו כן, 29  
אמינות ומהימנות בעיני עדויותיהם של ח'ליל ונאסר באשר לדברים שנאמרו למערער 30  
בנוגע למידע החסר שעליו להמציא ובין היתר ההתייחסות לספר משק. 31  
32



## בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-10-8074 ספדי נ' פקיד שומה נצרת  
ע"מ 18-01-27063 ספדי נ' פקיד שומה נצרת

תיק חיצוני:

25. ברי, כי מקום בו נישום כלל לא ניהל ספר עדר הרי שאין לאפשר לו להיתלות בטענה, כי לא נדרש להציגו. זאת, בעיקר בשים לב לעובדה, כי היה עליו להגיש את כל ספריו והמסמכים הרלוונטיים להוכחת טענותיו במסגרת הליכי השומה. אף אם הייתה מתקבלת טענת המערער לפיה לא נדרש להציג את ספר העדר במסגרת הליכי השומה הרי שהיה מצופה, כי יגיש כל מסמך שיכול לסייע לו במסגרת הליכי השומה ואם לא עשה כן במסגרת הליכי השומה כי יבקש לעשות כן, לכל הפחות, במסגרת הערעור. הימנעותו של המערער מלהציג את ספר העדר הנטען תומכת בטענת המשיב, כי המערער כלל לא ניהל ספר עדר.

26. נאסר העיד, כי ביקר, הוציא שומות וטיפול בתיקים דומים. הוא העיד, כי לא זכור לו שהיו לו מקרים של פסילת ספרים בביקורות אחרות. באשר לנסיבות בהן פוסלים ספרים העיד, כי יש כל מיני סיבות לדוגמא במהלך הביקורת או חוסר מסמכים שהוא היה חייב לנהל אותם. נאסר הוסיף, כי יש סמכות לפסול את הספרים ולנישום יש את הזכות לערער על זה בפני ועדת ניהול ספרים ואם לא בחר באופציה זו הוא יכול לערער לבית המשפט ולהגיש את החסר שעד היום לא הגיש (עמ' 25 ש' 10-2). בסיכומיו טען המערער, כי נאסר העיד, כי לא זכור לו שהיו פסילות ספרים בביקורות אצל נושים אחרים בגלל ספר משק. זו לא הייתה טענתו המדויקת של נאסר בעדותו ותחת זאת העיד, כאמור, כי לא זכור לו מקרה של פסילת ספרים בביקורות אחרות. לא ניתן ללמוד מהאמור, כאילו במקרים אחרים לא נפסלו ספרים על אף שלא נוהל ספר משק. המערער מבקש להמעיט בחשיבות חסרונו של ספר משק וטוען, כי זה כל מה שהיה חסר לו. אלא, שאין מחלוקת, כי היה עליו לנהל ספר משק וכי המשיב היה מוסמך לפסול את ספריו משלא ניהל ספר משק. כמו כן, אינני מקבלת את טענתו באשר להעדר החשיבות של הספר האמור ומקובלת עליי עמדת המשיב לפיה הספר האמור דרוש לצורך אומדן הכנסותיו של המערער.

27. המערער טען בסיכומיו, כי ניהל ספר של רישום כבשים וכמויות וכי הספר לא הוצג לחוקרי רשות המסים ואף לא לבית המשפט מאחר והוא מעולם לא נדרש לעשות כן לאחר שהמציא את ספריו למבקרים. כאמור, אינני מקבלת טענה זו. המערער אמור היה להציג למשיב את כל ספריו וביניהם ספר המשק. למעלה מזאת, משנפסלו ספריו לאחר שלא הציג את ספר העדר תמוהה טענתו, כי אף במסגרת הערעור לא ראה לנכון להציג את ספר העדר מאחר ולא נדרש לעשות כן. אציין, כי במסגרת הודעות הערעור טען המערער, כי יש בידו אמצעים כדי להראות שהנתונים המופיעים בשומה אינם נכונים, כי הם מופרזים וכי אינם משקפים את הרווח הקיים בעסק. המערער לא טרח להמציא ראיות כאמור לשם תמיכה בטענותיו.

32



## בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 8074-10-17 ספדי נ' פקיד שומה נצרת  
ע"מ 27063-01-18 ספדי נ' פקיד שומה נצרת

תיק חיצוני:

- 1 נאסר טען בתצהירו, כי מאחר שהמערער לא ניהל ספרים כדין החליט המשיב לפסול את  
2 ספריו לשנים 2010-2011 (מש/3 סעיף 9) נאסר העיד, כי יש פירוט מלא מה המערער היה  
3 צריך לנהל ולא ניהל כמו ספר משק חקלאי ורשימת מלאי של בעלי חיים הכולל ילודה, גיל,  
4 מס' ראשים, תמותה וכדומה. נאסר טען, כי המערער היה חייב לנהל אותו לפי הוראות  
5 ניהול ספרים. נאסר אישר, כי מעצם זה שהמערער לא הציג ספר משק החליטו לפסול את  
6 ספריו (עמ' 22 ש' 19-13).
- 7
- 8 29. הנה כי כן, משלא הציג המערער, במסגרת הליכי השומה, את ספר העדר, אותו הוא נדרש  
9 לנהל בהתאם להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות) ולא הוכיח, כי ניהל ספר עדר  
10 הרי שכדין פסל המשיב את ספריו לכל שנות המס הרלוונטיות נשוא הערעור.  
11
- 12 30. בהעדר ספר עדר ערך המשיב את השומה על בסיס מספר נתונים, אשר את חלקם קיבל  
13 מהמערער. כפי שיפורט בהמשך, המשיב הסתמך על חשבוניות הרכישה והמכירה ועל  
14 דוחות החיסון ובנוסף קבע את שיעור הגידול הטבעי של העדר של המערער על סמך  
15 תדריכים של משרד החקלאות. המערער העלה שלל טענות נגד האופן בו חישב המשיב את  
16 השומות, אבחן כעת את הטענות האמורות.  
17
- 18 31. במסגרת נימוקי השומות ציין המשיב, כי הכנסותיו המוצהרות של המערער לא סבירות.  
19 בשומה לשנים 2010-2011 נטען, כי אחוזי הרווח לא תואמים את האחוז המקובל בענף.  
20 בשומה לשנת 2012 נטען, בין היתר, כי ההכנסה המוצהרת לא סבירה ביחס לתדריך הכלכלי  
21 של גידול צאן וכי הצהרותיו חורגות במידה רבה מההנחיות הכלכליות בהקשר זה.  
22
- 23 32. הילמן העיד, כי לאחר שומה 03 הם לקחו את רשימת הקניות של המערער לפי הספרים  
24 שלו ואת רשימת המכירות שלו וניתחו את הקניות והמכירות שלו. מהניתוח עלה שהנישום  
25 מוכר הן בשר שחוט והן טלאים וטליות חיים (עמ' 17 ש' 20-17). הילמן הוסיף, כי כאשר  
26 ערך את התחשיבים הוא לא נצמד לשומה 03. לטענתו, לאחר שהבינו שיש בעסק כ- 180  
27 רחלות הם הבינו שבשביל לבסס את השומה צריך לחזות מה מספר הוולדות אשר יכול  
28 להניב משק של כ- 180 אימהות. הילמן העיד, כי הם נתמכו בפרסומים של משרד החקלאות  
29 הנוגעים לגידול כבשים ומשמשים לקבלת החלטות חקלאים חדשים בתחום שמפרסם  
30 משרד החקלאות מעת לעת ומעודכן מעת לעת על ידי גורמים במקצוע (עמ' 17 ש' 29-23).  
31 הילמן העיד, כי לצורך החישוב הוא הניח שמספר הרחלות בשנים 2010-2011 הוא לפחות  
32 174 היות ובשנת 2011 ישנו רישום של השירותים הווטרינריים אשר חיסנו בתאריך  
33 8/8/2011 כ- 174 נקבות בוגרות. הילמן הוסיף, כי הנישום גם הצהיר בעניין זה לפני המפקח







## בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 8074-10-17 ספדי נ' פקיד שומה נצרת  
ע"מ 27063-01-18 ספדי נ' פקיד שומה נצרת

תיק חיצוני:

- 1 בביקורת שנערכה במקום העסק (עמ' 19 ש' 35-31, עמ' 20 ש' 3-1). לטענתו, הייתה ביקורת  
2 אחת בעסק ונקודת הביקורת השנייה שישנה היא משרד החקלאות ממנה ניתן ללמוד כמה  
3 כבשים חיסון המערער (עמ' 20 ש' 9-4). עוד העיד, כי אנשים שאמונים במשרד החקלאות על  
4 חיסון העדר יודעים להבחין בין רחלה, שיה או טליה וכאשר גורמי מקצוע שהם לא קשורים  
5 או צד תלוי, כותבים שראו כ- 174 כבשים בוגרות, הרי שנתון זה אמור להתיישר ולהיות  
6 חלק מההיגיון הכלכלי או אפילו ההיגיון הטבעי שאמור להתחבר לשומה (עמ' 20 ש' 20-23).  
7 מעדותו של הילמן ניתן ללמוד על שלל הנתונים שהביא המשיב בחשבון לצורך קביעת  
8 שומותיו של המערער- דוחות החיסונים, חשבונות קניה ומכירה וגידול טבעי של העדר  
9 בהתאם לתדריכי משרד החקלאות.  
10  
11 33. בסעיף 13 לתצהירו התייחס חיוטבא לאופן בניית השומות על ידי פקיד השומה וטען, בין  
12 היתר, כי סכמו את מלאי הפתיחה שהתקבל ממשרד החקלאות. מעדותו עולה, כי התכוון  
13 לדו"ח חיסון. לאחר שנשאל, האם אין מלאי פתיחה בדו"ח של משרד החקלאות השיב, כי  
14 מה שכתוב לא נכון (עמ' 12 ש' 15-7). בהמשך אישר, כי מה שכתוב בסעיף 13 לתצהירו זו  
15 כנראה טעות וטען, כי כנראה הניסוח לא נכון (עמ' 12 ש' 22-21). חיוטבא טען, כי בהתחלה  
16 פקיד שומה טען שלא רשום קניות ואחר כך טען שזה לפי דו"ח חיסון. לטענתו, בישיבה  
17 האחרונה כשהתחלף הרכב הוא אמר שהם לא אמרו על סמך מה הם בונים את השומה וכי  
18 פעם אמרו קניות ואז אמרו שעל פי דו"ח חיסון. לטענתו, הוא ביקש יומיים-שלושה להביא  
19 דו"ח חיסון והוסיף, כי בשנת 2010 אין דו"ח חיסון (עמ' 12 ש' 19-16). חיוטבא נשאל, האם  
20 לא הבין את השומה שבנתה רשות המסים והשיב, כי בסוף הבין ובישיבה עם הרכז זה  
21 הוסבר לו. חיוטבא אישר, כי זה היה לפני שהכין את התצהיר. נטען בפניו, כי אף על פי כן  
22 כתב דברים לא נכונים והשיב, כי טעה בניסוח (עמ' 12 ש' 30-23) וכי יש להתעלם מהסעיף  
23 האמור בתצהירו (עמ' 12 ש' 32).  
24  
25 34. בסיכומיו שב המערער על טענתו של חיוטבא לפיה כל פעם אמרו שהשומה מבוססת על  
26 דברים אחרים- קניות, דו"חות חיסון, תדריכי משרד החקלאות וחישובי הרפרנט. בטענתו  
27 בעניין זה ביקש המערער לתקוף את השומה שהוציא המשיב ולהראות, כי אינה מבוססת.  
28 אינני מקבלת טענה כאילו המשיב שינה כל פעם את טענתו באשר לאופן קביעת השומה.  
29 המשיב ביקש ללמוד מה הייתה הכנסת המערער בשנות המס וזאת באמצעות נתונים  
30 ממקורות שונים, ביניהם כאלה שקיבל מהמערער וכאלה שעולים מתדריכי משרד  
31 החקלאות. המשיב בחן את דוחות החיסון של עדר המערער, את חשבונות הקניה והמכירה  
32 של המערער ואת הגידול המשוער של העדר בהתחשב במספר הכבשות הבוגרות ובהתאם  
33 לתדריכי משרד החקלאות. לאחר בחינת הנתונים ועריכת ההתאמות הדרושות לעדר של



## בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-10-8074 ספדי נ' פקיד שומה נצרת  
ע"מ 18-01-27063 ספדי נ' פקיד שומה נצרת

תיק חיזוני :

- 1 המערער מצא המשיב, כי קיים פער מהותי בין דיווחי המערער בנוגע לתנועת מלאי הכבשים  
2 לבין הנתונים העולים מבדיקתו.  
3
- 4 35. בסעיף 15 לתצהירו טען חיטבא, כי הצווים שהוציא המשיב נגד המערער אינם מבוססים  
5 ויש בהם טעויות רבות. בעדותו התייחס לטענה זו וטען, כי מדובר על בניית שומה לפי דו"ח  
6 חיסון והוא מצהיר שאין בשנת 2010 דו"ח חיסון ומתעקשים ולדעתו זו טעות (עמ' 13 ש'  
7 34-35, עמ' 14 ש' 2-1). חיטבא העיד, כי אין דו"ח חיסון וזה סימן שלא היו חיסונים (עמ'  
8 15 ש' 24-27). עוד העיד, כי כאשר המערער קנה כבשים למכירה הם כבר מחוסנים ולא  
9 צריך לחסן. לטענתו, **אין אישור שהם מחוסנים**. חיטבא הוסיף, כי כשיש דו"ח חיסון זה  
10 רק של הנקבות הרחלות (עמ' 15 ש' 29-32). בתגובה הוצג לו דו"ח החיסון בו רואים  
11 חיסונים של נקבות צעירות וזכרים צעירים בשנת 2011 (עמ' 15 ש' 33). בתגובה טען, כי אם  
12 זה בשביל גידול, המערער מחסן את הצעירות אולם כאלה שקנה למסחר כבר היו מחוסנים  
13 (עמ' 16 ש' 4-5). מעדותו של חיטבא עולה, כי טענותיו בעניין זה אינן מבוססות על ידיעתו  
14 אלא על השערות. טענותיו לא נתמכות בראיות.  
15
- 16 36. המערער העיד, כי בשנת 2010 הוא לא חיסן את הכבשים וטען, כי אז לא היה. הוא טען, כי  
17 אינו מחסן את הכבשות הקטנות מאחר והוא קונה אותן מחוסנות (עמ' 7 ש' 17-22). נטען  
18 בפניו, כי מהדוח של משרד החקלאות עולה, כי הוא חיסן גם כבשות קטנות והשיב, כי בשנת  
19 2010 הן באו מחוסנות והוסיף, כי מחסנים את כל העדר (עמ' 7 ש' 28-29). המערער לא  
20 סיפק ראיה כלשהי התומכת בטענה לפיה הכבשות שקנה בשנת 2010 היו מחוסנות.  
21
- 22 37. בתצהירו טען חיטבא, כי בישיבה שנערכה עם פקיד השומה ביום 6.3.19 הוא הציג את  
23 הנתונים (מע/2 סעיף 25). בעדותו טען, מדובר בדוחות חיסון. כאשר נשאל, האם בידו  
24 להראות אותם השיב, כי אינו יודע אם יש אותם וכי הם הוצגו (עמ' 16 ש' 13-16). חליל  
25 העיד, כי רואה החשבון של המערער הציג את אותו דוח חיסונים שהיה למשיבה לגבי  
26 השנים 2011-2012 וכי לגבי שנת 2010 טען, כי אין חיסונים בשנה זו (עמ' 30 ש' 21-25).  
27 חליל אישר, כי הוא מסתמך על מה שאמר לו הרפרנט המקצועי (עמ' 30 ש' 28-29). חליל  
28 העיד, כי בישיבה שנערכה בשנת 2019 הוא הסביר לחיטבא שהשומה התבססה על דוח  
29 חיסונים. חליל טען, כי זה מופיע בתחשיבים של הרפרנט והוסיף, כי הם לא חייבים לפרט  
30 (עמ' 30 ש' 6-15). בהמשך העיד, כי הדיון האמור היה עם הרכז ולא איתו וכי הוא הסביר  
31 לרכז מה עשו (עמ' 30 ש' 17).  
32



## בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 8074-10-17 ספדי נ' פקיד שומה נצרת  
ע"מ 27063-01-18 ספדי נ' פקיד שומה נצרת

תיק חיצוני:

- 1 38. הילמן העיד, כי ראה דוחות חיסונים וכי יש דוחות חיסונים משנת 2011 והלאה. הילמן  
2 הוסיף, כי זה לא אומר שלא היה עדר קודם לכן וטען, כי המערער אמר בהודעתו שהוא  
3 עוסק במקצוע משנת 2004. הילמן טען, כי בכל רגע נתון היה בידי המערער להעביר שיות  
4 ממכירה לבשר לגידול והשארית על מנת שיהיו רחלות (עמ' 19 ש' 22-27). עדותו בעניין זה  
5 מקובלת עליי. העובדה שלא קיים דוח חיסונים לשנת 2010 אין בה כדי ללמד שלא היה בידי  
6 המערער עדר בשנה האמורה. ברי, כי לא די באי קיומו של דוח חיסונים כדי לשלול את  
7 עמדת המשיב בעניין זה. אף בעניין האמור הימנעות המערער מניהול ו/או הצגת ספר עדר  
8 פועלת לרעתו. העובדה שלא קיים דוח חיסונים לשנת 2010 אין בה כדי לשלול את השומה  
9 שהוציא המשיב לשנה זו. המערער לא סיפק נתונים רלוונטיים.  
10
- 11 39. נתון נוסף עליו הסתמך המשיב בשומות שהוציא הן המכירות והקניות שביצע המערער כפי  
12 שהן עולות מהחשבוניות שלו. בתצהירו טען ח'וטבא, כי המשיב טעה בחישוביו כאשר לא  
13 הפריד בין הקניות לבין הוצאות אחרות בעסק (מע/2 סעיף 14). בעדותו טען, כי טענתו לגבי  
14 העדר ההפרדה היא **השערה בלבד** (עמ' 13 ש' 32-33). טענה זו נטענה בעלמא. היא אינה  
15 מבוססת ולא נתמכת בראיות. נאסר העיד, כי אינו יודע האם על בסיס הקניות אפשר להגיע  
16 למסקנה אחרת ממה שהוא הגיע והוא עשה את החישובים שלו (עמ' 23 ש' 34-35).  
17
- 18 40. הועלתה בפני ח'ליל טענה לפיה במהלך הישיבה שהייתה עם עו"ד דחדולי ועם המייצג נטען  
19 שיש מחסור בקניות ושזו הסיבה להוצאת השומה ועל כן הם ביקשו לצלם את החשבוניות  
20 ולשחזר את המחזור על בסיס הקניות בשביל להראות לו שבעצם אין הפרש כפי שהם  
21 טוענים. בתגובה טען, כי לגבי השנים 2010-2011 הוא לא טיפל וכי לגבי שנת 2012 טענה זו  
22 לא עלתה (עמ' 29 ש' 26-30). נטען בפניו, כי לאחר שצילמו את החומר שלחו לו חישוב של  
23 המחזור על בסיס הקניות והוא העיד, כי אינו זוכר האם קיבל את המכתב האמור. ח'ליל  
24 הוסיף, כי אם זה היה מוגש הייתה חותמת "נתקבל" (עמ' 29 ש' 33-34, עמ' 30 ש' 1-3).  
25 בהמשך העיד, כי פעם עו"ד דחדולי ישב איתו על זה אולם לא בצורה רשמית וכי הסביר  
26 לעורך הדין שהוא לא מטפל בשנים 2010-2011 (עמ' 30 ש' 3-5).  
27
- 28 41. מתצהירו של ח'וטבא עולה, כי ערך חישוב מחדש על בסיס הקניות שהתבצעו בנטרו  
29 איילים ושיות תוך שלקח בחשבון משקל ממוצע לכבש ומחיר ממוצע לקילו. הוא צירף  
30 לתצהירו טבלה ובה החישוב שערך. בעדותו נשאל על הטבלה והנתונים המפורטים בה  
31 והעיד, כי בישיבה אמרו משקל ממוצע ומחיר לקילו. ח'וטבא טען, כי הגיעו למן הסכמה  
32 וזה היה בסיכום עם המפקח בנוכחות עו"ד דחדולי. ח'וטבא העיד, כי כשהכין את הטבלה  
33 הוא הסתכל על החשבוניות. נטען בפניו, כי הוא העיד שלא עבר על כל חשבונית וחשבונית



## בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-10-8074 ספדי נ' פקיד שומה נצרת  
ע"מ 18-01-27063 ספדי נ' פקיד שומה נצרת

תיק חיצוני:

- 1 והוא השיב כי כן ראה (עמ' 14 ש' 24-35). לעניין אופן עריכת הטבלה העיד, כי צילמו את  
2 כל החשבוניות והוציאו מה שהוא לא קנייה ועשו טבלה וזה היה מוסכם שהם ישחזרו את  
3 המחזור. חיטבא טען, כי אמרו שאם המחזור המדווח שונה מהמחזור שלו בפער קטן אז  
4 זה בסדר ואם יש פער משמעותי אז מדובר בהעלמת מס (עמ' 15 ש' 1-11). חיטבא נשאל  
5 האם חילץ מע"מ ובתגובה שאל האם זה מחיר ללא מע"מ. בהמשך טען, כי כשמדברים על  
6 מחזור ברור שמדברים על מחזור לפני מע"מ (עמ' 15 ש' 12-18). לא עלה בידי המערער  
7 להוכיח, כי יש להעדיף את החישוב שערך חיטבא או, כי נפל פגם בחישוב שערך המשיב.  
8
- 9 42. בנוסף, לצורך קביעת השומה ובשים לב לכך שבשנות המס עסק המערער בגידול כבשים  
10 בתן המשיב את שיעור גידול העדר של המערער במהלך שנות המס הרלוונטיות. לשם כך  
11 הוא הסתמך על תדריכי משרד החקלאות, אליהם אתייחס בהמשך.  
12
- 13 43. בתצהירו טען המערער, כי בסוף שנת 2010 הוא החל להיערך לגידול כבשים. בשנת 2011  
14 היו לו נקבות בוגרות, כי דרושה תקופת הכנה של שישה חודשים וכי רק במהלך שנת 2012  
15 הוא החל להפיק רווח (מע/1 סעיף 5). המערער העיד, כי החל לגדל בסוף שנת 2010 וכי אינו  
16 זוכר חודשים (עמ' 3 ש' 17-18). הוא העיד, כי החל להיערך לגידול הכבשים בסוף שנת 2010  
17 (עמ' 3 ש' 23-24). המערער העיד, כי הוא מכין טליה להרבעה וכי צריך שיגיעו לגיל  
18 המתאים. הוא קונה אותן בגיל 5-6 חודשים והן מוכנות להמלטה בגיל 10-11 חודשים (עמ'  
19 4 ש' 13-16). המערער נשאל מתי היו לו נקבות בוגרות ומוכנות להרבעה בשנת 2011 והשיב  
20 כי "נגיד באמצע" וכי אינו בטוח וכי אין לו רישום. בהמשך תיקן ואמר שיש לו רישום וכי  
21 הוא בטוח (עמ' 4 ש' 17-20). המערער העיד, כי אין לו את הרישום האמור עמו וכי לא הגיש  
22 את זה לרשות המסים. המערער נשאל, האם הוא ידע שהוא צריך לנהל רישום של קניות,  
23 מכירות, גידול ותמותה והשיב, כי תמותה רשום אצלו ואין לו את הרישום עמו וכי לגבי  
24 הקניות יש לו חשבוניות (עמ' 4 ש' 21-28). המערער העיד, כי החל לראות ילודה בסוף שנת  
25 2011 ואינו זוכר באיזה חודש. המערער הוסיף, כי אולי שלושה חודשים לפני סוף השנה  
26 (עמ' 6 ש' 3-6). המערער נשאל, האם דיווח על גידול טבעי בשנת 2011 והשיב, כי לא היו  
27 מכירות. הוא טען, כי הן ילדו וכי דרושים עוד 6-7 חודשים עד שיהיו מוכנים לשיווק.  
28 המערער אישר, כי הם היו בעסק והוא לא מכר אותם (עמ' 6 ש' 7-10). המערער נשאל, האם  
29 בידו להצביע על ילודה ותמותה והשיב, כי עליו לבדוק ברישום ושב וטען, כי אין לו את זה  
30 עמו וכי לא חשב שעליו להביא את הרישום (עמ' 5 ש' 34-35, עמ' 6 ש' 1-2). המערער העיד,  
31 כי הוא אינו זוכר כמה כבשות היו לו בשנת 2010. הוא נשאל, האם אינו יודע לומר בערך  
32 מה גודל העדר שלו והשיב, כי אינו זוכר וכי עברו 8-9 שנים (עמ' 6 ש' 30-33). המערער טען,  
33 כי יש לשאול את רואה החשבון וכאשר נשאל, האם רואה החשבון יודע כמה כבשות היו לו





## בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-10-8074 ספדי נ' פקיד שומה נצרת  
ע"מ 18-01-27063 ספדי נ' פקיד שומה נצרת

תיק חיצוני:

- 1 השיב, כי הכל רשום. המערער טען, כי **אינו יודע איפה זה רשום** (עמ' 7 ש' 6-2). כפי שציינתי  
2 לעיל, כל טענות המערער לעניין קיומו של רישום נטענו בעלמא ולא הוכחו.  
3  
4 44. התרשמתי, כי עדות המערער הייתה מתחמקת. המערער טען, כי אין בידו למסור מידע  
5 שברי, כי אמור להיות בידיעתו. כמו כן, קיימת סתירה בעדותו בשאלה האם יש לו רישום  
6 אם לאו. כך או כך, הוא העיד, כי לא הגיש את הרישום האמור לרשות המסים והוא אף לא  
7 פעל לשם הצגתו לפני בית המשפט. טענתו באשר לקיומו של רישום לא נתמכה בראיות.  
8  
9 45. לתצהירו של ח'וטבא צורפו חשבוניות של המערער וביניהן חשבונית מס מספר 201855  
10 מיום 18.3.10 המתייחסת לעסקה מיום 8.3.10 ובה צוין, כי המערער רכש **טליות לגידול**.  
11 במהלך עדותו הוצגה למערער החשבונית האמורה והוא אישר, כי דרושים 6 חודשים עד  
12 שהטליות מוכנות ואז עוד 5 חודשים עד שהן ממליטות. המערער אישר, כי **בשנת 2011 הן**  
13 **החלו להמליט** (עמ' 8 ש' 10-5). החשבונית האמורה אינה עולה בקנה אחד עם טענת  
14 המערער לפיה רק בסוף שנת 2010 הוא החל להיערך לגידול כבשים.  
15  
16 46. ח'וטבא העיד, כי רק בשלב השומה נודע לו שהמערער מגדל כבשים. הוא טען, כי בשנת  
17 2010 המערער החל להתכונן לגידול כבשים. לטענתו, המערער היה קונה למסחר **ובסוף**  
18 **שנת 2010** הוא התחיל להפריד והיה מייעד לגידול ולא היה מוכר אותם (עמ' 9 ש' 25-13).  
19 לאחר שהוצגה לו החשבוניות ממרץ 2010, בה צוין "טליות לגידול" העיד, כי ברוב  
20 החשבוניות לא רשום טליות לגידול, זכרים לגידול. ח'וטבא טען, כי מעט מאוד ספקים  
21 מפרטים. ח'וטבא הוסיף, כי זה שהיה בתחילת 2010 טליות לגידול יכול להיות שבאמת היה  
22 גידול ויכול להיות שבסוף הן נמכרו. הוא טען, כי הייתה כוונה לגידול אולם הוא אינו יודע  
23 האם היא התממשה (עמ' 9 ש' 35-32, עמ' 10 ש' 4-1). נטען בפניו, כי הוא הצהיר שהמערער  
24 החל להיערך לגידול בשנת 2010 בעוד שהמערער החל להיערך בתחילת 2010 ח'וטבא השיב,  
25 כי **יכול להיות שהיה גידול ויכול להיות שנמכרו**. לטענתו, הוא **אינו בטוח** וכי הוא רואה  
26 החשבון ואינו המגדל (עמ' 10 ש' 11-7). ח'וטבא טען, כי הצהרתו מבוססת על חקירות  
27 שעשה (עמ' 10 ש' 13-12). טענות ח'וטבא בעניין זה הן בגדר ספקולציה שאינה נתמכת  
28 בדבר. לא הוצגה ראיה כלשהי ממנה ניתן ללמוד, כי הטליות שנקנו במרץ 2010 לצורך גידול  
29 לא נותרו בסופו של דבר אצל המערער לצורך גידול. כמו כן, טענה כאמור לא הועלתה על  
30 ידי המערער לאחר שהחשבונית ממרץ 2010 הוצגה לו ומעדותו עולה, כי הכבשות האמורות  
31 הורבעו וכי המליטו בשנת 2011.  
32



## בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 8074-10-17 ספדי נ' פקיד שומה נצרת  
ע"מ 27063-01-18 ספדי נ' פקיד שומה נצרת

תיק חיזוני :

1 47. חיטבא העיד, כי נדרשים 17 חודשים- עד שהכבשה הקטנה הופכת לרחלה, חודשי הריון  
2 והזמן שהטלאים שנולדו גדלים. נטען בפניו, כי משכך ומאחר והחשבונית ממרץ 2010 הרי  
3 שהיה גידול טבעי בשנת 2011 והוא השיב, כי אם הטליות לא נמכרו בסופו של דבר אז כן  
4 (עמ' 10 ש' 21-24). חיטבא נשאל כיצד טען בתצהיר שרק בשנת 2012 המערער ראה תפוקה  
5 וגידול והשיב, כי **הבין שהמערער החל לגדל בסוף שנת 2010** ומטבע הדברים יהיו לו תפוקה  
6 וגידול רק ב- 2012 (עמ' 10 ש' 28-30). חיטבא העיד, כי **לא בדק את החשבוניות שצירף**  
7 (עמ' 10 ש' 31-32). מהאמור עולה, כי אין בידי חיטבא להעיד מידיעה אישית לגבי המועד  
8 בו החל המערער לגדל כבשות והמועד בו הן המליטו. עדותו בעניין זה אינה מתבססת על  
9 ידיעה והוא אף לא בחן את החשבוניות מהן ניתן ללמוד על המועד בו נרכשו כבשות לגידול.  
10 כמו כן, עדות זו עומדת בסתירה לעדות המערער שטען, כי הכבשות המליטו בשנת 2011.  
11

12 48. בסעיף 9 לתצהירו טען המערער, כי פקיד השומה לא לקח בחשבון שלא היה לו גידול עצמי  
13 של כבשים וכי **רק בשנת 2012 החל להפיק תוצרת מגידול האימהות**. כאמור, בעדותו טען  
14 כי **היו המלטות כשלושה חודשים לפני סוף שנת 2011**. כאשר נשאל על כך טען המערער,  
15 כי בתצהיר כתוב שהחל להפיק תוצרת. לטענתו, תוצרת זה משהו מוכן למכירה. עוד טען,  
16 כי אינו צריך לדווח על מה שאינו מוכן למכירה מאחר וזה לא נמכר (עמ' 6 ש' 11-17).  
17

18 49. בסעיף 11 לתצהירו טען המערער, כי לא היו לו הכנסות כפי שפורטו בשומה ולא היו לו  
19 רווחים כה גדולים. לפני העיד, כי **אינו זוכר אילו הכנסות היו לו בשנת 2011** (עמ' 6 ש' 19-  
20 20). לאור עדותו האמורה לא ברור על מה מתבססת טענתו בסעיף 11 לתצהירו. הטענה  
21 האמורה נטענה בעלמא והמערער לא הרים את הנטל המוטל עליו בעניין זה.  
22

23 50. המערער טען בעדותו, כי הוא לא אמר לרשות המיסים שלא היו לו המלטות אלא שלא היו  
24 מכירות. הוא נשאל, האם החזיק טלאים שנולדו בתחילת 2011 במשך שנה שלמה והשיב,  
25 כי **הכבשות המליטו בשנת 2011 אולם לא בתחילת השנה** (עמ' 8 ש' 15-18). לאור  
26 החשבונית לפיה הטליות נקנו לגידול במרץ 2010 ולאור עדותו באשר לזמן עד לגידול  
27 והמלטה הרי שהן **אמורות היו להמליט סביב חודש פברואר 2011**. המערער טען, כי יש  
28 להוסיף עוד 6 חודשים עד שהטלאים שנולדו גדלים. לטענתו, מרגע שהוא קונה טליה ועד  
29 שהוא מוכר את הילודה עוברים 17-18 חודשים (עמ' 8 ש' 19-25). נטען בפניו, כי מתחילת  
30 2010 ועד אמצע 2011 זה 18 חודשים והוא נשאל, האם הוא מאשר שהיו לו מכירות בשנת  
31 2011. המערער השיב בשלילה. בהמשך טען, כי היו לו אולי 15 כבשים (עמ' 8 ש' 28-31).  
32 כאמור, מהחשבונית עולה, כי המערער קנה כבשות במרץ 2010. הוספת 17-18 חודשים  
33 מביאה אותנו לחודשים אוגוסט-ספטמבר בשנת 2011. לא עלה בידי המערער להסביר כיצד



## בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 8074-10-17 ספדי נ' פקיד שומה נצרת  
ע"מ 27063-01-18 ספדי נ' פקיד שומה נצרת

תיק חיצוני:

- 1 האמור עולה בקנה אחד עם טענתו לפיה בשנת 2011 לא היו לו מכירות. כאמור קיימות  
2 שתירות בעדות המערער ובין היתר באשר למועד בו המליטו הכבשות שרכש. לאורך כל  
3 עדותו ביקש המערער ליצור מצג כאילו רק בשנת 2012 גדל העדר שבבעלותו. טענה כזו לא  
4 עולה בקנה אחד עם הראיות והעדויות.  
5  
6 51. לאור האמור לעיל, אין לקבל טענת המערער לפיה לא היה לו גידול טבעי טרם 2012. טענה  
7 זו נסתרה בעדותם של המערער ושל ח'וטבא ואף אינה עולה בקנה אחד עם הראיות בתיק.  
8 מעדויות אלה עולה, כי הכבשות שרכש המערער במרץ 2010 המליטו בתחילת שנת 2011.  
9  
10 52. עם זאת, אין כל תשתית ראייתית שמלמדת, כי המערער עסק בגידול כבשים לפני שנת  
11 2010. לא הוצגו חשבוניות אשר מלמדות, כי רכש כבשים לגידול לפני החשבונית ממרץ  
12 2010. בנסיבות אלו, ומשלא נסתרו טענות המערער באשר לזמן שלוקח לגדול כבשה עד  
13 להרבעה ואז עד להמלטה ואף לא הועלתה טענה כלשהי בנדון הרי שלא הוכח, כי בשנת  
14 2010 היה גידול טבעי של העדר של המערער. אף על פי כן, המשיב חישב ריבוי טבעי גם  
15 בשנה זו. מצאתי, כי קביעת המשיב בעניין זה אינה מבוססת וכי **בנקודה זו, ובה בלבד,**  
16 **מוצדקת התערבות בשומה שקבע המשיב.**  
17  
18 53. בעת עדותו נטען בפני ח'וטבא, כי אם שמים בצד את הגידול הטבעי ומסתכלים על שנת  
19 2010 וסוכמים את מלאי הפתיחה, הקניות, המכירות ומלאי הסגירה מגיעים לפער של קצת  
20 פחות ממאה כבשים. ח'וטבא שלל טענה זו ושאל כיצד הגיעו למסקנה זו. בהמשך טען, כי  
21 הפער הוסבר. לטענתו, המערער הפריד בין 4 איילים שהם זכרים ו- 60 נקבות קטנות.  
22 ח'וטבא העיד, כי זה מופיע בדו"ח חקלאי וכי זה לא מלאי למסחר (עמ' 14 ש' 8-15).  
23  
24 54. כאמור לעיל, המשיב הסתמך על תדריכים של משרד החקלאות כדי לאמוד את גידולו  
25 הטבעי של העדר במהלך שנות המס. בתצהירו טען הילמן, כי לצורך חישוב כמות הוולדות,  
26 משקל לפני שיווק ותפוקת בשר הוא נעזר בתחשיבים ופרסומים שערך משרד החקלאות  
27 ובנוסף התייעץ עם גורמי מקצוע במשרד החקלאות (מש/2 סעיף 4).  
28  
29 55. המערער אישר, כי בשנת 2011 חיסן כ- 174 נקבות בוגרות. הוא טען, כי לא כולן המליטו  
30 בשנת 2011 וכי קנה טלאים טליות גם בשנת 2011 (עמ' 7 ש' 30-35, עמ' 8 ש' 1-4). בהעדר  
31 ספר עדר, לאור פסילת ספריו ומשלא סיפק המערער ראיות מתאימות הרי שלא עלה בידו  
32 להוכיח כמה כבשות המליטו בשנת 2011 וכמה טלאים וטליות נולדו בשנה זו. לא די בטענות  
33 שהעלה המערער בעלמא כנגד התחשיבים שערך המשיב.



## בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-10-8074 ספדי נ' פקיד שומה נצרת  
ע"מ 18-01-27063 ספדי נ' פקיד שומה נצרת

תיק חיצוני:

- 1  
2 56. חיוטבא העיד, כי הוא לא ראה את התדריכים של משרד החקלאות (עמ' 12 ש' 33-34). הוא  
3 נשאל, האם יודע איך מחשבים גידול טבעי והשיב, כי קרא את כתב התשובה (עמ' 12 ש'  
4 35, עמ' 13 ש' 1). חיוטבא אישר, כי אין מחלוקת שהיה גידול טבעי בשנת 2012 (עמ' 13 ש'  
5 2-3). הוא העיד, כי הוא לא חישב גידול טבעי לשנת 2012 ואין בידו לכמת אותו (עמ' 13 ש'  
6 6-8). חיוטבא העיד, כי אין מחלוקת שבשנת 2011 היו 174 רחלות והוסיף, כי זה עולה  
7 מדו"ח החיסונים (עמ' 13 ש' 12). חיוטבא אישר, כי לפי הצהרת המערער 174 כבשות מניבות  
8 1.5 בממוצע, כלומר 320 טלאים. הוא נשאל, האם בשנת 2012 דיווחו על 320 טלאים והשיב,  
9 כי דו"ח חיסון הוא מאוגוסט 2011 ומשכך התפוקה הייתה רק בשנת 2012. עוד טען, כי לא  
10 כולן יימכרו בשנת 2012 (עמ' 13 ש' 12-23). חיוטבא העיד, כי אינו זוכר האם דיווחו על גידול  
11 טבעי של 320 טלאים בשנת 2012. הוא טען, כי בטבלאות לא רואים גידול טבעי וכי צריך  
12 להסתכל בדו"ח חקלאי ואין לו אותו עמו (עמ' 13 ש' 24-27).  
13  
14 57. הילמן העיד, כי לפי מה שהבין מהחוליה המטפלת בתיק, המערער הוא חקלאי וותיק שיועד  
15 את מלאכתו. הוא טען, כי הוא צופה שהחקלאי יצליח לממש בעסקו לפחות את התדריכים  
16 של משרד החקלאות אם לא למעלה מזה. הילמן העיד, כי ההתאמות שנעשו על מנת  
17 להתאים לאותו חקלאי הן מספר הרחלות (עמ' 18 ש' 18-22). עוד העיד, כי החישוב מתבסס  
18 על חישובים של משרד החקלאות וכי תפקידו היה רק להתאים את התדריך הכלכלי לעסקו  
19 של הנישום בהתאם לגודל העדר, מסי' האימהות (עמ' 18 ש' 34-35, עמ' 19 ש' 1-2). הילמן  
20 העיד, כי הוא והמפקח עברו על החשבוניות של המערער כדי לדעת כמה קניות היו, כמה  
21 מכירות, כמה בשר שחוט כדי לחלץ ממנו את כמות הראשים החיים (עמ' 19 ש' 6-8).  
22 לטענתו, מאחר וספרי המערער נפסלו על ידי פקיד השומה הביקורת שעשו לא הייתה  
23 קשורה לאחוז רווח אלא ביקורת ספציפית לכל ראש וראש שנמכר וכמות הוולדות שהיו  
24 למערער בשנות המס (עמ' 19 ש' 9-14). לטענתו, חוות הדעת מתבססת על הנתונים של  
25 משרד החקלאות שעושים אותם גורמי מקצוע במשרד החקלאות שיודעים איך לגדל  
26 כבשים וזה המקצוע שלהם (עמ' 19 ש' 20-21).  
27  
28 58. חיוטבא טען בתצהירו, כי שומה לפי מיטב השפיטה צריכה לקחת בחשבון נתונים ספציפיים  
29 וקשורים לעסק (מע/2 סעיף 28). כאשר נשאל בעדותו לאילו נתונים הוא מתכוון השיב, כי  
30 זה שהמשיב בנה את החישובים שלה כך שהנישום מגדל בשנת 2010 כשאין דו"ח חיסון  
31 משנת 2010 (עמ' 16 ש' 17-19). לגבי נתונים ספציפיים לעסק הזה טען חיוטבא, כי מדובר  
32 בסחר וגידול וכי המערער לא שונה ממגדלים אחרים. הוא הוסיף, כי באותה תקופה







## בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-10-8074 ספדי נ' פקיד שומה נצרת  
ע"מ 18-01-27063 ספדי נ' פקיד שומה נצרת

תיק חיזוני:

- 1 המערער היה בכפר יהושוע וטען שאם היה לו עדר כזה גדול ולא היה מחסן אותם היו  
2 מעירים לו על כך שהוא מפיץ מחלות (עמ' 16 ש' 22-20).
- 3
- 4 59. מעדותו של הילמן עולה, כי המשיב בחן את חשבונותיו של המערער כדי לבחון את הנתונים  
5 הרלוונטיים לעסק שלו וכי ערך את החישוב על בסיס הנתונים האמורים והתדריך של  
6 משרד החקלאות. ברי, כי במקרה בו נישום לא מספק ראיות על פיהן ניתן לערוך את  
7 התחשיבים, כאשר אינו עורך רישומים כנדרש וספריו נפסלים הרי שיש לערוך את חישוב  
8 השומה על בסיס המידע הקיים אצל המשיב. לפיכך, בחינת המידע הקיים לגבי העסק של  
9 מערער כפי שהוא עולה מהחשבונות ומדוחות החיסון יחד עם התחשיבים של משרד  
10 החקלאות, היא סבירה והגיונית במקרה דוגמת המקרה שלפניי. לא ברורה טענת המערער  
11 לפיה השומות מתבססות על ניתוחים תיאורטיים. שכן, המערער לא ניהל ספר עדר ולא  
12 סיפק ראיות כנדרש. בנסיבות אלו נדרש המשיב לעשות שימוש בתדריכי משרד החקלאות  
13 לצורך קביעת השומות שהוציא. זאת, בנוסף לראיות היחידות הרלוונטיות שהמציא  
14 המערער- דו"חות החיסון והחשבונות. ככל שהמערער היה מספק את התשתית הראייתית  
15 הנדרשת הרי שהשומה הייתה נקבעת בהתאם לה. משלא עשה כן הרי שהשומה נקבעה  
16 בהתאם לתדריכים של משרד החקלאות ובהתחשב בתשתית המצומצמת שסיפק המערער.  
17 אין למערער להלין אלא על עצמו בעניין זה. בעניין זה אפנה לפסק דינו של בית המשפט  
18 העליון במסגרתו ציין בית המשפט, כי אין לנישום לקבול אלא על עצמו אם השומה שתקבע  
19 לפי מיטב השפיטה תהיה גבוהה מעבר למצופה, אם בעיקר היא מושתתת על אומדנים,  
20 השערות ורסיסי מידע שיגיעו לפקיד השומה כאשר הנישום עצמו, במחדליו, גרם לך שלא  
21 יהיו בידי פקיד השומה כלים טובים יותר לביסוס השומה (ראה ע"א 734/89 פיקנטי  
22 תעשיות מזון בע"מ נ' פקיד שומה, גוש דן, פ"ד מו(5) 309).
- 23
- 24 60. הילמן צירף לתצהירו מסמך תחשיבים. בעדותו אישר הילמן, כי המסמך הוא משנת 2018  
25 וכי השומה מתייחסת לשנים 2010-2011. כאשר נטען בפניו, כי הוא מסתמך על פרסומים  
26 והנחיות שהתפרסמו בשנת 2018 כאשר הוא אמור לבנות תחשיב כלכלי הקשור לעסק  
27 לתקופה של 2010 ו- 2011 הוא השיב, כי התחשיב הקודם של משרד החקלאות היה ישן  
28 יותר ונערך בשנים קודמות ועל מנת להתאים את החישוב ככל שניתן לתקופתנו הם לקחו  
29 את התחשיב האחרון שפורסם על ידי משרד החקלאות על מנת לא לעשות עוול לנישום.  
30 הילמן טען, שהתחשיב הקודם היה מחמיר את מצבו של הנישום והם לא רוצים לעשות כן  
31 אלא לגבות מס נכון. לטענתו, זה לטובת הנישום שהוא לא ציין בתצהירו את התחשיב  
32 הקודם (עמ' 18 ש' 17-5). טענתו של הילמן בעניין זה לא נסתרה. המערער לא הציג נתונים  
33 מהימנים אחרים לפיהם יש לחשב את רווחיו בשנות המס. לא הוכח, כי העובדה שהתדריך



## בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 8074-10-17 ספדי נ' פקיד שומה נצרת  
ע"מ 27063-01-18 ספדי נ' פקיד שומה נצרת

תיק חיצוני:

- 1 הוא משנת 2018 ושנות המס הרלוונטיות קדמו לו יש בה כדי ללמד, כי אינו רלוונטי וכי לא  
2 היה בידי המשיב להסתמך עליו לצורך אומדן גידולו הטבעי של העדר של המערער.  
3  
4 61. במסגרת סיכומיו טען המערער, כי אף אם ספרי הנישום נפסלים הרי שאין לקבוע שומה  
5 המסתמכת על הערכות כוללניות. בעניין זה הפנה לפסק דינו של בית המשפט העליון בע"א  
6 5324/05 **בשיר נבהאן שחאדה נ' פקיד שומה עכו**. במקרה האמור נדון ערעור על פסק דינו  
7 של בית המשפט המחוזי בחיפה שדחה ערעור על פסילת ספרים ושומות מס לפי מיטב  
8 השפיטה. בית המשפט העליון קיבל את הערעור באופן חלקי וציין, כי לעתים תכופות  
9 מתבססת שומה לפי מיטב השפיטה על הנחות והשערות. בית המשפט העליון הוסיף וציין,  
10 **כי הדבר נובע לעתים קרובות מהתנהגות הנישום עצמו**. נקבע, כי הסמכות המוקנית לפקיד  
11 השומה להפעיל את שיקול דעתו לא נועדה לצורך הענשת הנישום אלא לצורך קביעת מס  
12 אמת וכי מוטל על פקיד השומה לערוך שומה סבירה. **על הנישום מוטל הנטל לשכנע, כי**  
13 **ההנחות שעמדו בבסיס החלטת פקיד השומה אינן סבירות**. בית המשפט העליון קבע, כי  
14 בית המשפט עשוי להתערב אם ימצא שהנישום הוכיח בראיות אובייקטיביות וברמת  
15 ההוכחה הדרושה, כי ההנחות שבבסיס החלטת פקיד השומה אינן סבירות. אין בפסק הדין  
16 כדי ללמד, כי פקיד השומה מנוע מלעשות שימוש בתדריכים כמו במקרה שלפניו, כי  
17 שומה המבוססת על הנחות והשערות תהא פסולה בהכרח. במקרה בו עסקינן, המשיב נדרש  
18 לערוך את השומה באופן בו נערכה בשל מעשיו ומחדליו של המערער שלא ניהל ספר עדר  
19 ולא סיפק את המידע הדרוש. לא זו אף זו, מצאתי, כי המערער לא הרים את הנטל המוטל  
20 על כתפיו ולא עלה בידו להוכיח, כי ההנחות שבבסיס החלטת המשיב אינן סבירות.  
21  
22 62. בע"א 734/89 **פיקנטי תעשיות מזון בע"מ נ' פקיד שומה, גוש דן**, פ"ד מו(5) 309 (1992)  
23 נקבע, כי לפקיד השומה מסורה הסמכות לקבוע את ההכנסה לפי מיטב השפיטה, ובלית  
24 ברירה בידו לעשות כן על דרך השערה ואומדנה. בית המשפט העליון הוסיף, כי כאשר בידי  
25 פקיד השומה נתונים אשר ניתן לחשב על פיהם את ההכנסה בדרך עניינית ומדויקת יותר  
26 עדיף שילך בדרך זו. נקבע, כי כאשר פקיד השומה מחשב את הרווח המשוער על פי ניחוש  
27 והשערה, במקרה שבו הנישום לא השכיל להניח לפניו נתונים אמיינים, הרי שראוי שביט  
28 המשפט יעמיק, בבחינת השומה, ויבחן האם ניתן היה לבססה על ראיות שמעבר להשערות  
29 והערכות גרידא. בית המשפט העליון הוסיף, כי עם זאת, פקיד השומה הוא המוחזק כבקיא  
30 באותם ניחושים או השערות, וההתערבות בשומתו והמרתה באחרת ראוי להן שיהיו  
31 מצומצמות. כאמור, במקרה שלפני המשיב ערך את השומה על סמך הנתונים שהיה בידו  
32 לדלות מעסקו של המערער ומשלא היה די בנתונים אלו ערך את השומה לפי מיטב השפיטה  
33 בהתבסס, בין היתר, על תדריכי משרד החקלאות.



## בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-10-8074 ספדי נ' פקיד שומה נצרת  
ע"מ 18-01-27063 ספדי נ' פקיד שומה נצרת

תיק חיצוני:

- 1  
2 63. אוסיף ואציין, כי בע"א 734/89 פיקנטי תעשיות מזון בע"מ נ' פקיד שומה, גוש דן, פ"ד  
3 מו(5) 309 נקבע, כי הנטל אשר רובץ על נישום אשר המנסה להפריך את השומה לפי מיטב  
4 השפיטה, הוא כבד וכי לא די שיציג שומה אלטרנטיבית או שומה חלופית, שאינה נשענת  
5 על ראיות בדוקות אלא בעיקר על חוות דעת, השערות ואומדנים נגדיים. נקבע, כי כדי  
6 להצליח במשימתו חייב הנישום להפריך ממש את השומה הניצבת לפני בית המשפט.  
7 במקרה שבו עסקינן לא עלה בידי המערער להרים את הנטל האמור.  
8  
9 64. מעדותו של חיוטבא המפורטת לעיל לעניין אופן עריכת אומדן תנועות המלאי עולה, כי  
10 האומדן נעשה על בסיס דברים שהמערער אמר לחיוטבא. לא הוצגו ראיות לתמיכה באומדן  
11 האמור. מלבד חשבונות רכישה ודוחות חיסון לא הציג המערער ראיות כלשהן שתומכות  
12 בטענותיו ומלמדות על גודל העדר בשנות המס הרלוונטיות. בהעדר ספר עדר ובהעדר ראיות  
13 מספקות אחרות הרי שהמערער לא תמך טענותיו לגבי המלאי בשנות המס נשוא הערעור.  
14  
15 65. המערער לא הציג תחשיב אחר שעלה בידו להוכיח, כי יש להעדיפו על פני התחשיב שערך  
16 המשיב לצורך קביעת השומות. מקובלת עליי עמדת המשיב לפיה תדריכי משרד החקלאות  
17 הם כלי שבידו להשתמש בו לצורך קביעת הגידול הטבעי של העדר במקרה דוגמת המקרה  
18 שלפני כאשר ספרי הנישום נפסלו ועליו לקבוע את הגידול הטבעי לצורך חישוב ההכנסה  
19 ממכירות. בתדריך של משרד החקלאות צוין, כי הנתונים בתדריך מבוססים על מיטב הידע  
20 של מדריכי שה"מ וצוין, כי כל חקלאי יכול להשיג במשקו תוצאות שונות מאלה המופיעות  
21 בתחשיבים והכל בהתאם לתנאיו המיוחדים. עוד צוין, כי לפני הסקת מסקנות מומלץ  
22 להתאים את התחשיבים לתנאים המיוחדים של כל מגדל. האמירה האמורה, באשר  
23 לאפשרות לתוצאות החורגות מהתדריך, היא סבירה והגיונית. ברי, כי לא לכל מגדל אותן  
24 תוצאות בדיוק ולעיתים יכולים להיות אף פערים משמעותיים. עם זאת, אין באמור כדי  
25 ללמד, כי לא ניתן להסתמך על התדריך ככלי לקביעת שיעור הגידול הטבעי.  
26  
27 66. לצורך סתירת התדריך עליו הסתמך המשיב, היה על המערער להציג ראיות שמלמדות, כי  
28 אין להחיל את התדריך של משרד החקלאות במקרה הרלוונטי. עליו הנטל להוכיח, כי רווחי  
29 העסק שלו שונים מכפי שעולה מהתדריך ועל כן יש להחריגו מתחולת התדריך לצורך חישוב  
30 הגידול הטבעי. במקרה שלפני המערער לא הרים את הנטל האמור. לעניין זה ברי, כי לא די  
31 בהעלאת טענות כלליות ובלתי מבוססות כנגד התחשיב. המערער לא הוכיח, כי התדריך  
32 החקלאי עליו הסתמך המשיב לא רלוונטי לעסק שלו ולא הוכיח, כי הגידול הטבעי שנקבע  
33 בהתאם לתדריכים אינו תואם את הגידול הטבעי שהיה בעסק המערער בשנים 2011-2012.



## בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 8074-10-17 ספדי נ' פקיד שומה נצרת  
ע"מ 27063-01-18 ספדי נ' פקיד שומה נצרת

תיק חיצוני:

- 1  
2 67. המערער טען בסיכומיו, כי התדריך מתייחס לעדר בגודל של 500 כבשים בעוד שהעדר שלו  
3 היה קטן יותר. הוא טען, כי בשל כך לא ניתן להסתמך על התדריך בעניינו. טענה זו הועלתה  
4 לראשונה במסגרת סיכומיו ומשכך דינה להידחות. המערער לא הוכיח, כי בשל גודל העדר  
5 שלו אין להחיל עליו את התדריך, תוך ביצוע ההתאמות הדרושות לעניין גודל העדר שלו.  
6  
7 68. נאסר העיד, כי הוציא שומה לשנים 2010-2011 (עמ' 21 ש' 33-34). הוא נשאל, האם בנה  
8 את השומה והשיב, כי נעזרו ברפרנט המקצועי שלהם (עמ' 20 ש' 33-34). נאסר העיד, כי  
9 השומות לשנים 2010-2011 נערכו לפי הבדיקה, הביקורת והחישובים של הרפרנט המקצועי  
10 על סמך המסמכים שהיו ברשות המשיב כולל הביקורת וספרי החשבונות וזה כולל את  
11 הדו"ח של המפקח שהיה בעסק של המערער (עמ' 22 ש' 1-4). נאסר טען, כי ניתוח דוחות  
12 ומערכת ספרי המערער לשנים 2010-2011 העלה, כי הכנסותיו המוצהרות לא סבירות  
13 וחורגות במידה רבה מהמקובל בהשוואה לעולה מהתדריך הכלכלי ובהשוואה לעולה  
14 מנתוני עזר נוספים (מש/3 סעיף 10). לעניין הרווח המקובל בענף העיד נאסר, כי זה תלוי.  
15 הוא טען שאין אחוז מסוים קבוע שניתן להסתמך עליו וזה תלוי בנתונים שהנישום מצהיר  
16 עליהם. לטענתו, המערער לא המציא את מה שדרשו וההכנסה אינה סבירה ביחס למחזור  
17 המוצהר (עמ' 22 ש' 20-23). נאסר העיד, כי הגיע למסקנה שהרווח לא הגיוני על סמך  
18 הניסיון שלו לאור תיקים דומים בהם טיפלו (עמ' 22 ש' 24-26). נאסר העיד, כי הביאו  
19 רפרנט מקצועי לעניין זה והוא בנה את ההכנסה וזה היה אמיתי (עמ' 22 ש' 28). בהמשך  
20 העיד, כי כאשר כתב על נתוני העזר הוא התכוון לרפרנט המקצועי. נאסר אישר, כי בנה  
21 שומה לפי מה שאמר לו הרפרנט המקצועי (עמ' 23 ש' 23-26).  
22  
23 69. בסיכומיו טען המערער, כי לטענת המשיב החישובים בוצעו על ידי רפרנט. הוא טען, כי אין  
24 לו כל יכולת לדעת מי הרפרנט המקצועי, מה עשה ומה רמת המקצועיות שלו (סעיף 106  
25 לסיכומי המערער). טענה זו תמוהה לאור העובדה שבתצהירו ציין נאסר, כי פנה לרפרנט  
26 המקצועי לענף החקלאות רו"ח הילמן לצורך בחינת סבירות הדיווח (מש/3 סעיף 11).  
27 בהמשך הפנה נאסר לתחשיב וציין, כי נערך על ידי הילמן (מש/3 סעיף 15). כמו כן, בתצהירו  
28 טען הילמן, כי לאחר שספרי הנישום נפסלו הוא התבקש לערוך לו שומה ופירט, כי נעזר  
29 בתחשיבים ופרסומים שערך משרד החקלאות (מש/2 סעיפים 3-4). כאמור, הילמן העיד  
30 במסגרת הערעור בו עסקינן.  
31



## בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 8074-10-17 ספדי נ' פקיד שומה נצרת  
ע"מ 27063-01-18 ספדי נ' פקיד שומה נצרת

תיק חיצוני:

1 70. במסגרת נימוקי השומה לשנת 2012 נטען, כי נוכח חוסר שיתוף הפעולה של המערער  
2 והעובדה שהכנסתו לא סבירה ביחס לתדריך הכלכלי ולנתונים שמופיעים במערכת ספריו  
3 נקבעה השומה כמפורט.

4

5 71. בתצהירו טען נאסר כי היו מספר דיונים עם המערער, בארבעה מועדים שצוינו בתצהיר.  
6 עוד טען, כי מצדו של המערער היה שיתוף פעולה חלקי (מש/3 סעיף 12). באשר למועדי  
7 הדיונים שפירט בתצהירו העיד, כי הוציא מהמאגר לגבי כל דיון מתי הוזמן. נאסר אישר,  
8 כי יש הבדל בין הזמנה לבין דיון (עמ' 23 ש' 16-13). נאסר העיד, כי המערער הופיע לדיון  
9 הראשון והאחרון. הוא טען, כי אין לו תיעוד של הדיון הראשון וכי יש תיעוד של הדיון  
10 האחרון (עמ' 23 ש' 12-8). לטענתו, בדיון הראשון המערער לא רצה לשתף פעולה וכי אמר  
11 שזה המוצהר שלו ולא רצה להוסיף כלום. נאסר טען, כי חיפש ולא מצא תרשומות אולם  
12 הוא בטוח שזה מה שקרה (עמ' 23 ש' 20-18).

13

14 72. ח'ליל העיד, כי הזמין את המערער ואת המייצג. הוא טען, כי אינו זוכר מועדים וכי זה  
15 מופיע בתיק. הוא טען, כי אינו זוכר האם הביקורת הייתה לפני שהזמין את המערער  
16 והמייצג או אחרי (עמ' 25 ש' 32-29). לטענתו, הוא ישב בדיון אחד בשלב א' עם המייצג  
17 והדיון התנהל כמה דקות בטענה שהמערער לא מוסיף גרוש אחד ושיוציא שומה (עמ' 26 ש'  
18 1-2). ח'ליל נשאל מה עשה בעקבות הביקורת או בסמוך לה והשיב, כי זימן את הנישום  
19 והמייצג הגיע בלעדיו. הוא הוסיף, כי שלח הרבה הזמנות לפני ההזמנה הזו והם לא נענו  
20 לה. ח'ליל נשאל, האם יש לו אישור להזמנת הנישום או למייצג והשיב, כי זה היה בדואר  
21 רגיל (עמ' 26 ש' 18-13). ח'ליל העיד, כי הזמין את המערער לדיון לפני הוצאת השומה וכי  
22 המערער אמר שהוא לא מנהל דיון ואינו מוכן להוסיף גרוש ואז השלב הבא שלו זה להוציא  
23 שומה (עמ' 28 ש' 28-22). לטענתו, אין לו מסמך או אישור שהמייצג או המערער אמרו לו  
24 שהם לא משתפים פעולה. ח'ליל טען, כי היה דיון במשך כמה דקות וכי המייצג אמר את  
25 מה שאמר ויצא. הוא טען, כי אינו זוכר באיזה תאריך היה הדיון האמור (עמ' 26 ש' 22-19).  
26 בהמשך טען, כי זה היה לא יותר מיומיים לפני הוצאת השומה (עמ' 26 ש' 27). בהמשך  
27 העיד, כי זה לא היה דיון ולא מנהלים על זה פרוטוקול. הוא טען, כי הזמין אותו בשביל  
28 לדון בהכנסות ובהוצאות שלו וכי המייצג לא רצה לנהל את הדיון ולכן לא היה מה לרשום  
29 פרוטוקול (עמ' 26 ש' 32-28). ח'ליל העיד, כי הוציא שומה 03 לשנים 2010-2011 (עמ' 28 ש'  
30 18-20) ושומה 09 לשנת 2012 (עמ' 28 ש' 30-29). לטענתו, לא התנהלו אצלו דיונים ביחס  
31 לשנים 2010-2011 וכי בשנת 2012 התנהלו דיונים כי הייתה להם אינדיקציה לחשב את  
32 השומה (עמ' 29 ש' 14-13). לטענתו, המערער רצה להתדיין איתו לגבי שנים קודמות והוא  
33 אמר לו שלגביהן יש כבר צו (עמ' 29 ש' 20-19).



## בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 8074-10-17 ספדי נ' פקיד שומה נצרת  
ע"מ 27063-01-18 ספדי נ' פקיד שומה נצרת

תיק חיזוני:

1  
2 73. בסעיף 19 לתצהירו התייחס ח'וטבא לטענה בנוגע לחוסר שיתוף פעולה ולאי מתן הסבר  
3 לפער הקיים. הוא טען, כי הטענה האמורה תמוהה והכחיש אותה. ח'וטבא טען, כי שיתוף  
4 פעולה וסיפק הסברים. כאשר נשאל בעדותו לאיזה פער התכוון בתצהירו השיב, כי יש  
5 להתעלם מזה (עמ' 14 ש' 18-19). ח'וטבא העיד, כי לא דיברו על פער עם פקיד שומה.  
6 בהמשך טען, כי אולי זה עלה בין ההצעה שלו להצעה של פקיד השומה וכי אינו זוכר את  
7 המילה פער. לטענתו, בדיונים אצל פקיד שומה טענו קודם שאין קניות אז הוא עשה טבלה  
8 ואז אמרו דו"ח חיסון. עוד טען, כי לא היה שיתוף פעולה כי לא אמרו לו מה. ח'וטבא  
9 הוסיף, כי אינו יודע מה הפער (עמ' 14 ש' 20-23). לא ברור אילו הסברים לטענתם סיפקו  
10 המערער או ח'וטבא למשיב.

11  
12 74. בסיכומיו טען המערער, כי אין תרשומת התומכת בטענת המשיב בדבר חוסר שיתוף פעולה  
13 מצדו. אציין, כי עדויותיהם של עדי המשיב בעניין זה אמינות בעיניי, אף אם היה עליהם  
14 לנהל פרוטוקול ולתת בו ביטוי לעמדת המערער ולחוסר שיתוף הפעולה מצדו. כך או כך,  
15 המערער לא המציא מסמכים רלוונטיים וכאמור לא ניהל ספר משק ועל כן כדן נפסלו  
16 ספריו. משנפסלו ספרי המערער ברי, כי לא ניתן היה לחשב את השומה על בסיס ספריו  
17 ובצדק קבע המשיב את השומות על בסיס תדריכי משרד החקלאות תוך התחשבות בנתונים  
18 הספציפיים של המערער אשר עלו ממסמכיו והביקורת שנערכה לו.

19  
20 75. המערער טען, כי לא זומן לדיונים אצל המשיב. טענה זו נטענה לראשונה במסגרת סיכומי  
21 המערער. מדובר בהרחבת חזית אסורה שדינה להידחות. כמו כן, הטענה עומדת בסתירה  
22 לעדותו של ח'ילל, המפורטות לעיל, אשר הותירה עלי רושם אמין ומהימן.

### התוצאה

23  
24  
25  
26 76. הנה כי כן, בהתאם להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות) היה על המערער לנהל ספר  
27 משק. המערער לא המציא את הספר האמור במסגרת הליכי השומה. זאת, על אף שהיה  
28 עליו להמציא את כל ספריו. בנסיבות אלו, המשיב היה מוסמך לפסול את ספרי המערער  
29 ולא נפל פגם בהחלטתו בעניין זה. משפסל המשיב את ספרי המערער ברי, כי לצורך קביעת  
30 השומה על פי מיטב השפיטה נדרש המשיב לערוך חישובים ובין היתר לקבוע את הגידול  
31 הטבעי של העדר של המערער. עמדת המשיב, לפיה יש לערוך את החישוב על פי תדריכי  
32 משרד החקלאות, מקובלת עליי. כאמור לעיל, המערער לא המציא מסמכים ונתונים  
33 רלוונטיים אף במסגרת הערעור. כמו כן, עדותו הייתה מתחמקת ורצופת סתירות. בנוסף,



## בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 8074-10-17 ספדי נ' פקיד שומה נצרת  
ע"מ 27063-01-18 ספדי נ' פקיד שומה נצרת

תיק חיצוני:

1 מעדות רואה החשבון של המערער עולה, כי עדותו מתבססת על השערות ועל מידע שאמר  
2 לו המערער ואין בידו לסתור את עמדת המשיב. המערער לא פעל לשם הוכחת טענותיו ולא  
3 סתר את עמדת המשיב. תדריכי משרד החקלאות, עליהם, כאמור, הסתמך המשיב בקביעת  
4 השומות, יש בהם כדי ללמד על הגידול הטבעי והרווח שאמורים היו להיווצר למערער.  
5 משלא הציג המערער ראיות מהימנות שניתן להסתמך עליהן במקרה בו עסקין לשם  
6 קביעת השומה ומשלא הוכיח, כי במקרה שלו לא ניתן להסתמך על התדריכים מסיבות  
7 כאלה ואחרות, הרי שלא הוכח, כי נפל פגם באופן בו קבע המשיב את שומותיו של המערער  
8 על פי מיטב השפיטה. זאת, כאמור בכפוף לקביעתי לעניין הגידול הטבעי בשנת 2010.  
9

10 77. מקובלת עלי טענת המשיב, לפיה מאחר והמערער לא ניהל ספר משק הרי שלא ניתן להסיק  
11 מדיווחיו נתונים בנוגע למלאי הכבשים שלו בשנות המס הרלוונטיות. לאמור מתווספת  
12 טענת המשיב בנוגע לפער בין הדיווחים של המערער לבין נתונים שהתקבלו ממשרד  
13 החקלאות. המשיב מצא, כי מניתוח מאפייני פעילות עסקו של המערער עולה, כי הכנסתו  
14 המוצהרת אינה סבירה. בעניין זה התייחס לפער בין סכום הקניות מול הסכום המכירות  
15 של המערער וכן לעובדה שהמערער גידל עדר כבשים שהניב כבשים, דבר שהביא להגדלת  
16 הפער המפורט לעיל. בנוסף מקובלת עלי טענת המשיב, לפיה המערער לא סיפק הסברים  
17 לפער האמור. ברי, כי קיומו של פער בין דיווחיו של נישום לבין צפי הכנסה בהתאם  
18 לתדריכים אין בו כדי ללמד בהכרח, כי דיווחי הנישום אינם דיווחי אמת. עם זאת, כאשר  
19 קיים פער כאמור ובנוסף הנישום אינו מנהל ספרים כנדרש כך שניתן יהיה ללמוד מהם, כי  
20 דיווחיו הם דיווחי אמת הרי שבידי המשיב לפסול את השומה העצמית ולקבוע שומה לפי  
21 מיטב השפיטה במסגרתה יביא בחשבון את ההכנסה הצפויה בהתאם לאומדנים והשערות.  
22 כאמור, המערער לא הצליח לסתור את השומה שקבע המשיב ובין היתר לא הוכיח, כי  
23 תדריכי משרד החקלאות עליהם הסתמך לא רלוונטיים לעניינו.  
24

25 78. כאמור לעיל, לא הוכח, כי בשנת 2010 היה גידול טבעי של העדר של המערער. לא נטען  
26 ובוודאי שלא הוכח, כי המערער רכש כבשים לגידול כבר במהלך שנת 2009 או טרם לכן, כך  
27 שהכבשות האמורות יכלו להמליט במהלך שנת 2010. כאמור, המשיב חישב ריבוי טבעי  
28 בעדר של המערער בכל אחת משנות המס נשוא הערעור, כולל שנת 2010. אין כל תשתית  
29 ראייתית המלמדת על ריבוי טבעי בשנת 2010. **מצאתי, כי זו הנקודה היחידה בה קיימת**  
30 **הצדקה להתערב בשומה שקבע המשיב.** לפיכך, את החישוב בשנת 2010 יש לערוך לפי  
31 מלאי פתיחה, קניית כבשים, מכירת כבשים חיים ושיקוף הכבשים החיים מהבשר השחוט  
32 פחות מלאי הסגירה. **כלומר, ללא הגידול הטבעי בשנה זו.** אציין, כי אף לאחר חישוב



## בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-10-8074 ספדי נ' פקיד שומה נצרת  
ע"מ 18-01-27063 ספדי נ' פקיד שומה נצרת

תיק חיצוני:

1 כאמור קיים פער בין דיווחי המערער בנוגע למכירותיו לבין הנתונים העולים מהחישוב  
2 אולם הפער מצטמצם משמעותית.  
3  
4 79. לאור כל המפורט לעיל, מצאתי, כי לא עלה בידי המערער להוכיח, כי קיימת הצדקה  
5 להתערב בהחלטות המשיב בנוגע לפסילת ספריו ובנוגע לשומה לשנים 2011 ו-2012. ביחס  
6 לשנת 2010 מצאתי, כי קיימת הצדקה להתערב בנוגע לרכיב הגידול הטבעי בלבד, כמפורט  
7 לעיל.  
8  
9 80. בכפוף לאמור לעיל, מורה על דחיית הערעור. מחייבת את המערער בהוצאות המשיב בסך  
10 30,000 ₪. הסכום האמור ישולם בתוך 30 ימים ממועד המצאת פסק הדין שאם לא כן  
11 יישא הסכום הפרשי הצמדה וריבית מהיום ועד מועד התשלום בפועל.

12  
13 מתירה את פסק הדין לפרסום

14  
15 המזכירות תמציא לצדדים.

16  
17 ניתן היום, י' טבת תש"פ, 07 ינואר 2020, בהעדר הצדדים.  
18

עירית הוד, שופטת

19  
20