



בית המשפט המחוזי בתל אביב – יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 1029/09; ע"מ 18977-02-14; ע"מ 53717-01-13; ע"מ 42130-01-11 קנטור נ' מדינת ישראל (פ"ש כפר סבא)

לפני: כב' השופטת ד"ר מיכל אגמון-גונן

המערער:

רמי קנטור
ע"י ב"כ עו"ד יעקב גולדמן

נ ג ד

המשיבה:

מדינת ישראל (פקיד שומה כפר סבא)
ע"י ב"כ עו"ד יונתן בן דוד מפרקליטות
מחוז ת"א

פסק דין

מונחים לפני ארבעה ערעורים מאוחדים שהגיש מר רמי קנטור, חקלאי במקצועו, בעקבות שומות בצו אשר הוצאו לו לפי סעיף 152(ב) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961. מר קנטור מגדל ומוכר חסות וירקות נוספים ברמת השרון. השומות נשוא ענייננו מתייחסות לשנות המס 2004-2008, והן הוצאו לאחר שפקיד השומה הגיע למסקנה, כי הדוחות שהוגשו על ידי המערער מגלים תוצאה עסקית בלתי סבירה, בהשוואה למקובל בתחום. ביחס לשנות המס 2004-2005 הוחלט גם לפסול את ספריו של המערער, לפי סעיף 130(ג) לפקודה.

1. רקע הדברים וההליכים

א. רקע כללי

המערער, מר רמי קנטור, יליד שנת 1947, הינו בעל תואר שני בהנדסת מכונות אשר החל משנת 1977 עוסק בחקלאות, ממקום מושבו ברמת השרון. המערער, שמחזיק בשטח של כ-400 דונם לערך, המצוי בחלקה המערבי של העיר, מגדל בעיקר חסות, על סוגיה השונים, וכן סלרי, כרוב, צנונית, שמיר, פטרוזיליה, כוסברה ודומיהם, וזאת בשני מחזורי גידול בכל שנה. בעשורים הראשונים לעבודתו שיווק המערער את תוצרתו החקלאית לסרטונאים בלבד, באמצעות מועצת הירקות. בשנות המס נשוא הערעורים שלפניי שיווק המערער את תוצרתו החקלאית לסרטונאים (כגון חברת קטיף, שהינה חברת בת של שופרסל, רשת חצי חינם, ועוד), וכן למחלקים.

כפי שיובהר להלן, בכל שנות המס נשוא ענייננו נדחו דיווחיו של המערער באשר להכנסותיו לאחר שפקיד השומה הגיע לכלל מסקנה, כי מחזורי המכירות המוצהרים של המערער אינם סבירים, וזאת מהנימוקים כדלקמן: 1. קיימים תחשיבים ענפיים של משרד החקלאות המתייחסים לסוגי הגידולים שמגדל המערער אשר מצביעים על מחזורים עסקיים גבוהים באופן משמעותי מאלו המוצהרים על ידי המערער; 2. המערער דיווח על שני מחזורי גידול שנתיים בגין שטח של כ-400 דונם, בעוד ששטח כאמור מתאים לשלושה ואף לארבעה מחזורי גידול שנתיים; 3. המערער הגיש ביום 30.12.01 תביעה כספית כנגד מועצת רמת השרון, משרד החקלאות ונציבות המיס בגין נזקים



בית המשפט המחוזי בתל אביב – יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 1029/09; ע"מ 18977-02-14; ע"מ 53717-01-13; ע"מ 42130-01-11 קנטור נ' מדינת ישראל (פ"ש כפר סבא)

לפני: כב' השופטת ד"ר מיכל אגמון-גונן

1 שנגרמו לגידוליו החקלאיים כתוצאה מאספקת מים מזוהמים שמקורם בתע"ש (להלן: **תביעת**
2 **הנזיקין**), בה חישב את סכום התביעה על פי התחשיבים הענפיים של משרד החקלאות; 4. על פי
3 דיווחי המערער, בשנות המס הקודמות היו הכנסותיו החייבות המוצהרות גבוהות יותר והמערער לא
4 סיפק נימוק סביר לירידה בהכנסותיו; 5. נתונים בספריו של המערער, ובכלל זאת שטחי גידול,
5 מחירי המכירה ויעדי המכירה, מצביעים על מחזור עסקי גבוה יותר מזה המדווח ובכל מקרה אינם
6 עולים בקנה אחד עם המוצהר; 6. פסילת ספריו של המערער בשנות המס 2004-2005.

7
8 כפועל יוצא מהאמור, חישב פקיד השומה את הכנסתו החייבת של המערער על ידי הכפלת מחיר
9 התוצרת החקלאית בכמות התוצרת החקלאית, כאשר המחירים וכמויות התוצרת החקלאית נקבעו
10 על בסיס מידע שמופיע בתדריך של משרד החקלאות, על בסיס נתונים שבספרי המערער ועל בסיס
11 תביעת הנזיקין שהגיש המערער.

12
13 בנוסף, ביום 20.3.08 נשלחה למערער הודעה על פסילת ספרי הנהלת החשבונות שלו לשנות המס
14 2003-2005 לפי סעיף 130(ג) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: **הפקודה**).
15 המערער לא הגיש ערר לוועדה לקבילות פנקסים מכוח סעיף 146 לפקודה.

1. ב. השומות

16
17
18 (1) **השומות בצו לשנות המס 2004-2005, נשוא ע"מ 1029-09**
19 בשנת המס 2004 הצהיר המערער על הכנסה לצרכי מס בסך 231,258 ₪. פקיד השומה קבע, מצדו,
20 כי הכנסתו החייבת של המערער לשנת המס 2004 הינה בסך 3,719,234 ₪.

21
22 בשנת המס 2005 הצהיר המערער על הכנסה לצרכי מס בסך 67,733 ₪. פקיד השומה קבע, מצדו, כי
23 הכנסתו החייבת של המערער לשנת המס 2005 הינה בסך 4,247,446 ₪.

24
25 לחילופין, הוצאו למערער שומות בגין גידול הון בלתי מוסבר בסך 1,022,856 ₪ לשנות המס 2002-
26 2005.

27
28 (2) **השומה בצו לשנת המס 2006, נשוא ע"מ 42130-01-11**
29 בשנת המס 2006 הצהיר המערער על הכנסה לצרכי מס בסך 113,131 ₪. פקיד השומה קבע, מצדו,
30 כי הכנסתו החייבת של המערער לשנת המס 2006 הינה בסך 3,564,677 ₪.

31
32
33
34 (3) **השומה בצו לשנת המס 2007, נשוא ע"מ 53717-01-13**



בית המשפט המחוזי בתל אביב – יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 1029/09 ; ע"מ 18977-02-14 ; ע"מ 53717-01-13 ; ע"מ 42130-01-11 קנטור נ'
מדינת ישראל (פ"ש כפר סבא)

לפני: כב' השופטת ד"ר מיכל אגמון-גונן

1 בשנת המס 2007 הצהיר המערער על הפסד לצרכי מס בסך 555,491 ₪. פקיד השומה קבע, מצדו, כי
2 הכנסתו החייבת של המערער לשנת המס 2007 הינה בסך 3,238,733 ₪.

3
4 (4) השומה בצו לשנת המס 2008, נשוא ע"מ 18977-02-14

5 בשנת המס 2008 הצהיר המערער על הפסד לצרכי מס בסך 434,714 ₪. פקיד השומה קבע, מצדו, כי
6 הכנסתו החייבת של המערער לשנת המס 2008 הינה בסך 2,446,910 ₪.

2. טענות הצדדים בתמצית

7
8 **המערער טוען**, כטענה מקדמית, כי נפלו פגמים בשומות שהוציא פקיד השומה אשר תוצאתם היא
9 אחת – בטלותן של כל השומות. טענה זו מורכבת מכמה טענות משנה, שעניינן אופן עריכת השומות
10 וזיהות המפקחים האחראים על השלבים השונים של הוצאת השומות. כך, בכל הנוגע לשנות המס
11 2004-2005, נטען כי לא הייתה הפרדה מעשית בין "שלב א" של השומה לבין "שלב ב", כמתחייב
12 בסעיף 150א' לפקודה, לפיו: "**מי שערך את השומה לא ידון בהשגה עליה**", וכי ביחס לכל שנות
13 המס שבערער חל "ערבוב מטריד", כלשונו, בין הגורמים שערכו את השומות. נטען גם, כי ההחלטה
14 על פסילת ספריו של המערער לשנות המס 2004-2005 לא התקבלה על ידי הגורם שהוסמך לכך כדין,
15 וכי די בכך כדי להביא לביטול ההחלטה ולקבלת הערעור בגין רכיב זה.

16
17
18 **המערער טוען עוד**, לגופם של דברים, כי ניהל את ספריו כדין, וכי לא הייתה כל עילה לפסילת ספריו
19 ומכל מקום, גם אם נפלו פגמים בניהול הספרים, הרי שאלה לא היו מהותיים ולא הצדיקו את
20 פסילת ספריו.

21
22 **המערער מוסיף וטוען**, כי הכנסתו החייבת הינה כפי שדיווח לפקיד השומה, גם אם היא נראית
23 לפקיד השומה בלתי סבירה, וכי פקיד השומה לא יצא ידי חובתו כדי לבסס את קביעתו שלפיה
24 דיווחיו משקפים תוצאה עסקית בלתי סבירה. נטען גם, כי אופן עריכת השומה והערכת הכנסותיו
25 על ידי פקיד השומה הינו מוטעה, וזאת הן לעניין מחירי המכירה שעליהם התבסס, הן לעניין כמויות
26 היבול, וכי לפיכך, השומות שהוצאו לו אינן משקפות את היקף הכנסותיו.

27
28 **המשיבה טוענת**, כי אין ממש בטענת המערער לפיה נפלו פגמים בהליכי השומה בעניינו, וכי גם אם
29 אכן נפלו פגמים בהליכי השומה, הרי שאין הם מסוג הפגמים המביאים לביטול השומות ומכל
30 מקום, הפגמים הללו נרפאו במסגרת הליך הערעור לפני בית המשפט.

31
32 **המשיבה טוענת עוד**, כי לא נפל כל פגם בהחלטת פקיד השומה לפסול את ספרי המערער לשנות המס
33 2004-2005, וזאת לאחר שהסתבר כי המערער לא ניהל מערכת ספרים בהתאם לתוספת י"ב סעיף



בית המשפט המחוזי בתל אביב – יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 1029/09; ע"מ 18977-02-14; ע"מ 53717-01-13; ע"מ 42130-01-11 קנטור נ' מדינת ישראל (פ"ש כפר סבא)

לפני: כב' השופטת ד"ר מיכל אגמון-גונן

2 (ב) להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות) תש"יג-1973, וכי גם הספרים שנוהלו על ידו נוהלו
בסטייה מההוראות.

4 **המשיבה** מוסיפה וטוענת, כי השומות שנקבעו למערער נשענות על תשתית מהימנה, וכי המערער לא
5 הציג תחשיב כלשהו על מנת לסתור את השומות שנקבעו לו. המשיבה מדגישה, כי השומות התבססו
6 על מספר מקורות, בהם נתוני המערער בעצמו, כפי שבאו לידי ביטוי בתביעת הנזיקין שהגיש בשעתו,
7 חשבוניות שאותרו וכן מסמך הכנסות אופטימליות שערך המערער, וכן על תחשיבי משרד החקלאות.

3. דיון בטענות מקדמיות: פגמים שנפלו בשומות לטענת המערער

3.א. אי הפרדה בין שומה להחלטה בהשגה

11 המערער טוען, כי נפל פגם מהותי בהליכי השומה נשוא ענייננו בכל הנוגע לשנות המס 2004-2005,
12 וזאת משום שמר קרמר יפים, רכז חוליה 1 בפקיד השומה כפר-סבא, שערך את הצווים לשנות המס
13 2004-2005, היה מעורב ב"שלב א'" של השומה, ואף קיים, עם המפקחת הרלבנטית, ביקור בעסקו
14 של המערער. מכאן, כך נטען, שלא הייתה הפרדה מעשית בין "שלב א'" של השומה לבין "שלב ב",
15 כמתחייב בסעיף 150א' לפקודה, המורה כי "**מי שערך את השומה לא ידון בהשגה עליה**". די בכך,
16 כך נטען, כדי להביא לביטול השומות לשנות המס 2004-2005 ולקבלת הערעור.

18 **לא מצאתי ממש בטענה זו ואפרט:** כידוע, מטרתה של הוראת סעיף 150א' לפקודה היא להעביר את
19 השומה תחת שבט הביקורת על ידי גורם מקצועי נוסף, נטול השפעות וחופשי מדעות קדומות או
20 קיבעון לגבי הנישום או השומה. ברם, ההוראה שבסעיף 150א' אינה מחייבת ניתוק מוחלט בין מי
21 שנטל חלק בעריכת השומה בצורה זו או אחרת לבין מי שדן בהשגה, שהרי כל מטרתה היא כי יופעל
22 שיקול דעת מחודש בעקבות הגשת ההשגה על ידי הנישום (ראו עמ"ה (ת"א) 105/86 **חברת דנקנר**
23 **השקעות נ' פקיד שומה למפעלים גדולים** (1989); עמ"ה (נצ') 185/99 **מזרחי שמחה נ' פקיד השומה**
24 **טבריה** (2001); עמ"ה (ת"א) 1199/01 **שגב ליאור נ' פקיד שומה חולון** (2005); עמ"ה (חי') 355/02
25 **עאשור סעיד מחמוד נ' פקיד שומה חדרה** (2005); עמ"ה (ת"א) 1107/02 **ג'ונדיה מחמוד נ' פקיד**
26 **שומה כפר-סבא** (2008) ע"מ (בי"ש) 521/02 ר.מ. **שביט מבנים חברה לבנין השקעות ופיתוח נ' פקיד**
27 **שומה באר-שבע** (2010)).

29 על רקע הפסיקה המפורטת לעיל אך ברור הוא, כי אין די בקיומה של זיקה כלשהי – בענייננו
30 השתתפות בביקורת בעסקו של המערער – כדי להביא למסקנה, כי מר קרמר יפים הוא ש"ערך" את
31 השומה בשלב א' ועל כן משעה שדן בשומה בשלב ב', פעל בניגוד ללשון סעיף 150א.

3.ב. אי הפעלת שיקול דעת עצמאי

33 המערער טוען עוד, כי חל "ערבוב מטריד" בין החלטותיו של מר קרמר יפים, אשר ערך, כאמור, את
34 הצווים לשנות המס 2004-2005 וכן היה מעורב ב"שלב א'" של השומה בשנת המס 2006, לבין אלו של



בית המשפט המחוזי בתל אביב – יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 1029/09; ע"מ 14-02-18977; ע"מ 13-01-53717; ע"מ 11-01-42130 קנטור נ'
מדינת ישראל (פ"ש כפר סבא)

לפני: כב' השופטת ד"ר מיכל אגמון-גונן

1 המפקחות שערכו את הצווים בשנות המס 2006-2008 (גב' אווה קוזניץ, בשנת המס 2006 וגב'
2 סילביה טולצינסקי בשנות המס 2007-2008). על פי הטענה, שומה שהוצאה ללא הפעלת שיקול דעת
3 עצמאי, או תוך אימוץ ממצאים ומסקנות של גורם מינהלי אחר, מהווה שומה פגומה, אשר כפופה
4 לאפשרות פסילתה על ידי בית המשפט.

5
6 **טענה זו נטענה בעלמא, ללא כל בסיס ואין לי אלא לדחות אותה.**

7
8 המערער טוען עוד, כי מר קרמר יפים, שתצהירו ניתן בתמיכה לעמדת המשיבה בהליך, הוציא אך
9 את הצווים לשנות המס 2004-2005, ועל כן, משנמנעה ממנו האפשרות לחקור את המפקחות
10 שהוציאו את הצווים לשנות המס 2006-2008, יש לבטל את הצווים לשנים אלה. גם טענה זו אינה
11 יכולה לסייע למערער, מקום שתצהירו של מר קרמר יפים הוגש עוד ביום 27.11.11, כך שכבר במועד
12 זה היה ברור מי יהיה העד מטעם המשיבה. אם סבר המערער, כי לעדויות המפקחות שהוציאו את
13 הצווים לשנות המס 2006-2008 חשיבות כה רבה עבורו, יכול היה לזמן את המפקחות להעיד מטעמו,
14 ואין בהימנעות המשיבה מלהעיד את המפקחות כדי להצדיק התעלמות מתצהירו של מר קרמר
15 יפים, קל וחומר כאשר נטל הראיה רובץ על המערער.

16
17 3.ג. פסילת ספרים ללא סמכות

18 המערער טוען לבסוף, כי מר קרמר יפים, שהינו הגורם שקיבל את החלטה על פסילת ספריו לשנות
19 המס 2003-2005, כביכול מכוח סעיף 130(ג) לפקודה, כלל לא היה מוסמך לקבל החלטה כאמור.
20 זאת, משום ש"פקיד שומה" לצורך הפעלת הסמכות שבסעיף 130(ג) לפקודה הוא אך פקיד שומה
21 כהגדרתו בסעיף 1 לפקודה, היינו:

22 **"פקיד שומה" – פקיד ששר האוצר הרשהו לשום לפי פקודה זו, וכן סגן פקיד**
23 **שומה, עוזר פקיד שומה או גובה ראשי שהמנהל הרשה אותם בכתב בסמכות פלונית**
24 **של פקיד שומה לפי פקודה זו, או למלא תפקיד פלוני מתפקידיו; מינויים של פקיד**
25 **שומה, של סגן פקיד שומה, של עוזר פקיד שומה וגובה ראשי שהורשו כאמור**
26 **יפורסם ברשומות..."**

27
28 על פי הטענה, ב"כ המערער בדק היטב את ילקוט הפרסומים הממשלתי ולא מצא את שמו של מר
29 קרמר יפים כמי שהוסמך להפעיל את הסמכות שבסעיף 130(ג) לפקודה. נטען, כי די בטעם זה,
30 כשלעצמו, כדי להביא לביטול החלטה על פסילת ספריו של המערער לשנות המס 2003-2005.

31
32 **לא מצאתי ממש גם בטענה זו:** טענה לחוסר סמכות של פקיד השומה מקומה במסגרת הליך
33 השומה, וזאת על מנת לאפשר למשיב לתקן את הטעון תיקון ולדון בשומה או בהשגת הנישום לגופה.
34 משכך, אין מקום לאפשר לנישום לכבוש טענה לחוסר סמכות עד לשלב הערעור (ראו והשוו לעמ"ה
35 6790-01-10 (ת"א) אברהם קרינגל נ' פקיד שומה פתח תקווה, פסקה 45 (2014)). אשר על כן,



בית המשפט המחוזי בתל אביב – יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 1029/09; ע"מ 18977-02-14; ע"מ 53717-01-13; ע"מ 42130-01-11 קנטור נ' מדינת ישראל (פ"ש כפר סבא)

לפני: כב' השופטת ד"ר מיכל אגמון-גונן

ומאחר שטענה זו הועלתה רק בפתח דיוני ההוכחות, ביום 8.2.15, אין מקום לקבלה (ראו פרוטוקול מיום 8.2.15, עמ' 15 ש' 4-16).

בנוסף, יש לציין כי מר קרמר יפים נחקר בעניין זה והשיב כי הוא אכן הוסמך להפעיל את הסמכות שבסעיף 130(ג) לפקודה (פרוטוקול מיום 9.2.15, עמ' 6 ש' 23 עד עמ' 7 ש' 4):

"ש. האם נכון שהפרסום שלך ברשומות לגבי הסמכות לפי סעיף 130 לפקודת מס הכנסה היה בשנות ה-80?"

ת. אני משוכנע שזה כך. הנושא הזה כבר הועלה כמה פעמים בבית המשפט ובורר והגיעו למסקנה שלרכזים יש סמכות לאשר את הפסילות. נדמה לי שבגב הכרטיס שלי כתוב סמכות לפי סעיף 130. אין לי כאן את הכרטיס להציג כי אני פנסיונר מזה חצי שנה.

ש. מתי קיבלת הסמכה וממי לעניין סעיף 130?

ת. כל מה שידוע לי לגבי סעיף 130 הסברתי עכשיו ומעבר לזה אני לא יכול לספק לך תשובות נוספות.

ש. אני מציג לך את ילקוט הפרסומים מאז חיקוק סעיף 130 לפקודת מס הכנסה ועד למועד בו כביכול ערכת את ההודעה על פסילת ספרים. אני אומר לך שאין הסמכה שפורסמה לפי סעיף 130 בכלל אלא רק לגבי סעיפים אחרים בפקודה. מהי תגובתך? ת. מה שאמרתי קודם."

את הבדיקה שערך ב"כ המערער ביחס לסמכותו של מר קרמר יפים מן הראוי היה לעשות בזמן אמת, במסגרת הליך השומה, ולא בשלב זה של הדיון, שאז היה ניתן לבדוק את דבריו של מר יפים. בשלב הדיון בערעורים מר יפים פרש כבר לגמלאות ולא ניתן היה לבדוק האם כרטיס העובד שלו כלל הסמכה כאמור.

בנוסף, מנוסח ההגדרה של "פקיד השומה" שלעיל עולה, כי הפרסום ברשומות הינו דקלרטיבי ולא קונסטטיטטיבי, דהיינו המינוי אינו נפגם בהעדר פרסום. עם זאת, יפה תעשה המשיבה, אם תבחן את ההסמכות הנדרשות של פקידי השומה ותדאג לפרסום מתאים ברשומות, כנדרש על פי חוק.

ומכאן לגופם של דברים;

4. פסילת ספרי המערער בשנות המס 2004-2005

4.א. פסילת ספרים – המסגרת הנורמטיבית



בית המשפט המחוזי בתל אביב – יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 1029/09; ע"מ 18977-02-14; ע"מ 53717-01-13; ע"מ 42130-01-11 קנטור נ' מדינת ישראל (פ"ש כפר סבא)

לפני: כב' השופטת ד"ר מיכל אגמון-גונן

1 סעיף 130(א)(1) לפקודת מס הכנסה קובע את סמכותו של נציב מס הכנסה להורות לנישומים על
2 ניהול פנקסי חשבונות שונים. וכך נאמר בסעיף:

3 "לצורך השומה רשאי המנהל להורות, דרך כלל או לסוג מסוים של נישומים, על
4 ניהול פנקסי חשבונות של הכנסה הנובעת מעסק או ממשלח-יד, והוא רשאי לקבוע
5 באותן הוראות כללים לשיטת ניהול הפנקסים, לרבות חיוב הנישום לדרוש ממי
6 שאתו הוא מקיים קשר עסקי כלשהו למסור לנישום את פרטיו האישיים ולהזדהות.
7 ההוראות ייכנסו לתקפן בתום שלושה חדשים מיום פרסומן ברשומות או במועד
8 מאוחר יותר שקבע המנהל, ורשאי הוא לעשות כן דרך כלל או לסוג מסויים של
9 נישומים. ואולם ביטולן של הוראות או קביעת הוראות מקלות יכול שייכנסו לתקפן
10 לפני תום שלושה חדשים מיום פרסומן."
11

12 בהתאם לסמכות זו, הותקנו הוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), תשל"ג-1973 (להלן:
13 הוראות ניהול ספרים). הוראות ניהול ספרים כוללות הוראות כלליות בדבר ניהול ספרי חשבונותיו
14 של נישום וכן הוראות פרטניות ביחס לסוגי נישומים שונים, כמפורט בתוספות השונות להוראות.
15

16 הוראות ניהול הספרים למיניהן מהוות מרכיב חשוב בבירור הכנסותיו של נישום וכבר נאמר אין
17 ספור פעמים בפסיקה, כי להקפדה על ניהול ספרים על פי ההוראות חשיבות רבה בביקורת על
18 חשבונותיו והכנסותיו של נישום. הוראות ניהול הספרים נועדו לאפשר ביקורת יעילה, מהירה וקלה
19 על חשבונותיו של כל נישום על מנת לאפשר קביעת מס אמת (ראו ע"א 734/89 פיקנטי תעשיות מזון
20 בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן, פ"ד מונ(5) 309, 321 (1992), להלן: עניין פיקנטי); ע"ש (חיפה) 495/95
21 פאב השלולית (1990) בע"מ ממונה אזורי מע"מ (1997); אמנון רפאל מס הכנסה כרך ו' 35 (2005)).
22 הוראות ניהול ספרים נועדו גם ליצור מערכת סדורה של חשבונות שתאפשר לפקיד השומה לדעת
23 בכל רגע נתון את היקף הכנסותיו והוצאותיו של כל עסק, ללא צורך בחקירה מורכבת או בפעולות
24 בילוש אחר מקורות ההכנסה. מילוי ההוראות נועד גם להקשות ולהגביל את יכולתם של הנישומים
25 להתחמק מתשלומי מס. תכלית נוספת הינה יצירת מסגרת ארגונית שתמנע שכחה, הזנחה ורשלנות
26 (ראו ע"א 789/80 פקיד שומה רחובות נ' צבי שקד, פ"ד לז(2) 103, 107 (1983); ע"א 2334/90 שרותי
27 גרר אזור בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב 3, פ"ד מט(1) 608, 614 (1995)); עמ"ה (חי') 5058/97
28 ח'ליפה נאג'י נ' פקיד השומה חדרה (2001); ע"מ (חי') 8122-01-14 קאסם אגבריה נ' פקיד שומה
29 חדרה (2015); ע"מ (חי') 25399-11-10 עלי שייח'ה נ' פקיד שומה חדרה (2015)).
30

31 החובה לנהל ספרי חשבונות על פי הוראות ניהול ספרים כוללת גם את החובה לשמור על הספרים
32 ולהציגם לפקיד השומה לביקורת, שאחרת אין כל תועלת בניהול הספרים (ראו סעיף 25 להוראות
33 ניהול ספרים; ע"א 718/86 אשקר נ' פקיד שומה נצרת, פ"ד מג(3) 52 (1989), להלן: עניין אשקר);
34 ע"א 3771/90 עומר נ' פקיד שומה נצרת, פ"ד מז(5) 177 (1993); בש"א (חי') 18690/07 סעדי נ' פקיד
35 שומה עכו (2008)).
36



בית המשפט המחוזי בתל אביב – יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 1029/09; ע"מ 18977-02-14; ע"מ 53717-01-13; ע"מ 42130-01-11 קנטור נ'
מדינת ישראל (פ"ש כפר סבא)

לפני: כב' השופטת ד"ר מיכל אגמון-גונן

1 עם זאת, ועל אף חשיבותן של הוראות ניהול ספרים, מותנית סמכותו של פקיד השומה לפסול את
2 הספרים בכך שהסטייה מהוראות ניהול הספרים הינה מהותית, זאת להבדיל מסטיות בעלות אופי
3 טכני בלבד (אבחנה המעוגנת בסעיף 130(ב) לפקודת מס הכנסה). השאלה הצריכה להישאל היא,
4 האם על אף הליקוי מושגות בכל זאת המטרות שהובאו לעיל, כשנפסק שאין די בהשגת אחת מבין
5 המטרות הללו. לשון אחרת, גם אם הליקויים במערכת החשבונות אינם מצביעים בהכרח על מגמה
6 לדווח דיווח כוזב על ההכנסה החייבת, הרי אם צורת ניהול הספרים מקשה על פקיד השומה להגיע
7 לחקר האמת בקשר להכנסה החייבת, עדיין יש לראות בליקוי ליקוי מהותי (ראו עמ"ה (חי') 556/04
8 **אורפז חשמל בע"מ נ' פקיד שומה חדרה** (2008)).

9
10 כך, למשל, נפסק, כי די בכך שנישום לא ניהל את כל מערכת החשבונות כנדרש על פי הוראת ניהול
11 ספרים על מנת שיחשב כמי שמנהל את ספריו בסטייה מהותית. ניהול כל הספרים כנדרש נועד
12 לאפשר לפקיד השומה לערוך ביקורת ראויה, להצליב מידע ולעקוב אחר הפעולות שביצע הנישום
13 והתקבולים שקיבל בפועל. בהעדר חלק ממרכיבי ההוראות נפגעת היכולת לערוך ביקורת ראויה של
14 ספרי הנישום ועולה החשש שמא הספרים אינם משקפים את מלוא הכנסותיו (ראו בש"א (מחוזי
15 חיפה) 3053/08 **אדרי שאול נ' פקיד שומה חדרה** (2008); ע"מ (חי') 767-05 **פינקלשטיין יואב נ'**
16 **פקיד שומה חיפה** (2009)).

17
18 4.ב. מן הכלל אל הפרט – פסילת הספרים במקרה שלפניי

19 **לאחר שבחנתי את הליקויים שנמצאו בניהול ספרי החשבונות של המערער, אני סבורה כי אכן**
20 **מדובר בליקויים מהותיים, שהצדיקו את פסילתם של הספרים;**

21
22 עסקו של המערער בתחום החקלאות מחייבו לנהל ספרים על-פי תוספת י"ב סעיף 2(ב) להוראות
23 ניהול ספרים. כחלק מהדרישה האמורה, נדרש המערער לנהל מערכת חשבונות הכוללת, בין היתר:
24 **רשימות מלאי; ספר משק; ספר תקבולים ותשלומים; רשימות של חייבים וזכאים.** ברם,
25 משהמערער נדרש להמציא את ספריו לביקורת, הסתבר כי המערער לא עמד בדרישות אלה.

26
27 בניסיון להתמודד עם מסקנה זו, הגיש המערער חוות דעת מקצועית של **רואה החשבון משה ליכט,**
28 שממנה עולה, כי לעמדתו של האחרון לא היה מקום לפסול את ספרי המערער. כך, למשל, רואה
29 החשבון ליכט מציין בחוות דעתו, כי הגם שהמערער לא ניהל ספר משק, שממנו ניתן היה ללמוד על
30 מועדי השתילה או הזריעה ומועדי הקטיף, הרי שניתן היה לשחזר את המידע האמור על פי מועדי
31 הקניות של השתילים והזרעים. ברם, אף לשיטתו של **רואה החשבון ליכט,** לא נעשה שיחזור כאמור
32 בפועל (פרוטוקול מיום 8.2.15, עמ' 28 ש' 32 עד עמ' 29 ש' 16):

33 "ש. ספר משק היה?
34 ת. לאיזה שנים אתה מתכוון?
35 ת. 2004-2005.



בית המשפט המחוזי בתל אביב – יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 1029/09; ע"מ 18977-02-14; ע"מ 53717-01-13; ע"מ 42130-01-11 קנטור נ' מדינת ישראל (פ"ש כפר סבא)

לפני: כב' השופטת ד"ר מיכל אגמון-גונן

1 ת. לא היה ספר משק, אבל הייתה אפשרות אלטרנטיבית לשחזר את ספר המשק, כך
 2 שאם יש סטייה היא לא מהותית.
 3 לשאלת בית המשפט: סטייה בין מה למה?
 4 ת. להוראות ניהול ספרים.
 5 לשאלת בית המשפט: ספר משק הוא היה צריך לנהל?
 6 ת. כן. אבל בהתאם לפקודת מס הכנסה במידה ואפשר משהו אלטרנטיבי, אז זה
 7 הופך לסטייה לא מהותית.
 8 לשאלת בית המשפט: מה האלטרנטיבה פה?
 9 ת. האלטרנטיבה פה, הרי המערער קונה שתילים וזרעים. אפשר לראות איזה
 10 שתילים ואיזה זרעים הוא קנה, אז אפשר לראות בדיוק מתי הוא שתל וזרע באדמה,
 11 וזה מאפשר לשחזר את ספר המשק.
 12 ש. ואתה שחזרת את כל החשבוניות האלה?
 13 ת. בשנים 2004-2005, אני התחלתי לעבוד, הוא כבר היה אחרי הוצאת צווים, כלומר
 14 כבר היה הליך משפטי, לא היה טעם בעבודה שלי."
 15

16 פועל יוצא של האמור הוא, כי המחדל באי ניהול ספר משק נשאר על תלו מבלי שהופרך.

17
 18 מכל מקום, רואה החשבון ליכט אישר בחקירתו הנגדית, כי הוא משמש כרואה החשבון של המערער
 19 רק מתחילת שנת 2010, ולפיכך ידיעותיו באשר לנעשה בשנות המס 2004-2005, שבמהלכן נפסלו
 20 ספרי המערער, הינן מוגבלות, כפי שעלה בבירור גם מחקירתו הנגדית (שם, עמ' 28 ש' 20-27):

21 "ש. כמה זמן אתה רואה החשבון של המערער?

22 ת. מתחילת שנת 2010.

23 ש. אתה יכול לאשר לי האם נוהל ספר הזמנות יומיות של המערער?

24 ת. לאיזו שנה?

25 ש. מ-2004-2005?

26 ת. הוא לא חייב לנהל ספר הזמנות.

27 ש. הוא ניהל או לא?

28 ת. לא יודע."
 29

30 ובהמשך (שם, עמ' 29 ש' ש' 17-24):

31 "ש. אתה יודע אם היו תעודות משלוח לשנים 2004-2005?

32 ת. היו.

33 ש. הציגו לך?

34 ת. בשנים ההן היה משלוח סחורות באמצעות תעודות משלוח של המועצה. על סמך

35 תעודות המשלוח האלה מועצת הירקות גבתה את ההיטלים שמגיעים לה על-פי חוק.

36 כלומר, מי שרצה לשחזר יכול היה להביא את התעודות ממועצת הירקות.

37 ש. אבל זה לא היית אתה כי לא היית רואה החשבון באותה תקופה?

38 ת. נכון."
 39

40 באופן דומה, לא מצאתי ממש בטענת רואה החשבון ליכט, כי הגם שהמערער לא ניהל רשימות
 41 מלאי, היה ניתן ללמוד על המלאי מעיון בדוחות לשנים 2004-2005, שם דווח על מלאי בשדה ועל
 42 הגידולים שנעשו בשנים אלו. מר קרמר יפים עומת עם הדברים בחקירתו הנגדית, והשיב כך
 43 (פרוטוקול מיום 9.2.15, עמ' 17 ש' 1-26):



בית המשפט המחוזי בתל אביב – יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 1029/09; ע"מ 14-02-18977; ע"מ 13-01-53717; ע"מ 11-01-42130 קנטור נ' מדינת ישראל (פ"ש כפר סבא)

לפני: כב' השופטת ד"ר מיכל אגמון-גונן

1 "ש. אני מציג לך את הצהרת ההון ליום 31.12.05 נספח 9 לתצהירך – אני אומר לך
2 שבהצהרת ההון מופיע סכום המלאי בשורה 14 "עבודות בביצוע".
3 ת. זה מופיע.

4 ש. אני מציג בפניך את [ה]נספחים לדוח השנתי של 2005 של המערער בו מופיע מלאי
5 הסגירה. נכון?
6 ת. נכון.

7 הדוח השני של 2005 מוגש ומסומן ת/8 (מלאי לסוף השנה 97,110 אותו סכום שמופיע
8 ב"עבודות בביצוע" בדוח ליום 31.12.05, נספח 9).
9 ש. אותו דבר לגבי נספח א' הדוח השנתי לשנת 2004. נכון?
10 ת. כתוב 66,500.

11 הוגש וסומן ת/9 (המלאי בתחילת שנת 2005 כפי שמופיע בת/8 הוא 66,500 והוא
12 המלאי בסוף השנה בשנת 2004, כפי שמופיע בת/9).
13 ש. אני מפנה אותך לסעיף 13 לתצהירך – שם כתבת שהמערער לא ניהל רשימות
14 מלאי. תסביר לאור מה שהראיתי לך.

15 ת. מה שראינו זה מספר גלובלי, לא ראינו מאיפה הוא נלקח ומה הוא כולל. בדרך כלל
16 כשמנהלים ספר משק, יש מועדי זריעה של כל חלקה וחלקה ואז חקלאי יכול לשחזר
17 בספר משק, ואז הוא יודע כמה כסף הושקע בכל חלקה וחלקה. מה שיותר קרוב
18 לקטיף, זה יותר יקר. כאן אני לא יודע כמה דונמים היו בעיבוד, ובשיחות שלי עם
19 המערער הוא אמר לי שהוא עשה הערכה. אפשר להגיד שיש לי זיכרון חלש, אבל זה
20 מה שאני זוכר.

לשאלת בית המשפט:

21 ש. תציג בבקשה מסמך איפה המערער אמר את הדברים האלה.

22 ת. (מעין בתיק המערער במס הכנסה ובמסמכים נוספים) – בתרשומת מיום 12.5.08
23 לעניין הצהרת ההון הומצאה רשימת שיקים המתועדים. אני מפנה לשורה 2 ואילך.
24 אני ערכת את התרשומת הזו. בסעיף 2 נאמר: "לגבי יתרת המלאי בהצהרת הון
25 12.05 – סיכומו נקבע לפי מה – תשובה אומדן. כמו כן מציינים שאם האמדן ב-2005
26 לא שיקף במדויק את העלות של המלאי הרי שיש לקחת בחשבון שגם 2001 היה מצב
27 דומה".
28
29

30 בנסיבות אלו אין לי אלא לקבוע, כי המערער לא ניהל רשימות מלאי כנדרש על פי הוראות ניהול
31 ספרים.

32
33 המערער טוען בסיכומיו, כי ניהל ספר תקבולים ותשלומים ממוחשב כדין וכן ניהל רישום יומי ידני
34 של כל הרכישות של אותו יום, אשר הוזן למחשב בסופו של יום. אשר על כן, כך נטען, אפשר היה
35 לעקוב אחר כל מכירותיו וכפועל יוצא לבחון את תוצאות פעילותו. מר קרמר יפים עומת עם הדברים
36 בחקירתו הנגדית והשיב, כך (פרוטוקול מיום 9.2.15 עמ' 15 ש' 10-22):

37 "ש. באשר לסעיפים 8 ו-13 לתצהירך – אתה מתייחס למה שכביכול יש בפני
38 ביהמ"ש, הודעת הפסילה. אני אומר לך שהמערער ניהל רישום של תקבולים
39 ותשלומים ממוחשב כדין. אתה יודע?

40 ת. ספר תקבולים ותשלומים הוא ספר שבו נרשמים כספים שמקבל מנהל העסק, אם
41 זה שיקים או מזומנים. אם זה שיקים, מספר השיקים ולא יזהו בנק משוכים ולפי סדר
42 קבלתם על פי מועד. בספר הזה נרשמים גם תשלומים, כספים שיוצאים מהעסק. כל
43 זה יכול להיות ממוחשב אבל מה שהיה אצל המערער זה לא היה זה. הדבר הזה הוא
44 כלי מרכזי בכל הוראות ספרים וכל עוסק חייב לנהל ספרים, ספר תקבולים
45 ותשלומים. למערער היה ניהול של ספר הוצאות והכנסות. כלומר, הוא רשם חשבונית
46 ואת החשבונית הוא רשם בספר ולא את קבלת הכספים. אותו דבר לגבי הוצאות: אם



בית המשפט המחוזי בתל אביב – יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 1029/09; ע"מ 18977-02-14; ע"מ 53717-01-13; ע"מ 42130-01-11 קנטור נ'
מדינת ישראל (פ"ש כפר סבא)

לפני: כב' השופטת ד"ר מיכל אגמון-גונן

1 הוא שילם כסף זה לא אומר שזה ירשם אלא אם הוא קיבל מספק חשבונית זה מה
2 שהיה נרשם. אנו לא יודעים מה נרשם בחשבונית אם זה שיק שקיבל מלקוח, אם זה
3 במזומן. זה לא נתן אפשרות לבדוק את הכספים שנכנסים לעסק למול אלא שיוצאים
4 מהעסק. ברגע שלא ניתן לעשות את הבדיקה הזו, כסף מול כסף, זה כבר לא ספר
5 תקבולים ותשלומים ולא חשוב מה יהיה כתוב עליו. זה ספר הכנסות והוצאות."
6

7 פועל יוצא של האמור הוא, כי גם המחדל באי ניהול ספר תקבולים ותשלומים נשאר על תלו מבלי
8 שהופרך.
9

10 ויודגש. בנוסף לסטייה המהותית באי ניהול ספרים בהתאם להוראות ניהול ספרים, כאמור לעיל,
11 נמצאו גם סטיות וליקויים בספרי המערער, שאמנם נוהלו. בין הליקויים שנמצאו: 1. לא נשמר
12 מסמך ריכוז הזמנות יומיות ולא נשמרו חשבוניות פרפורמה, המפרטות את כמויות הסחורה שנמכרו
13 בפועל על פי סוגי הגידולים ועל פי מחיר; 2. חשבוניות מס נערכו בצורה לקויה, כך שהן לא כללו
14 פירוט של כמות הסחורה ומחיר הסחורה שנמכרה. בהעדר פירוט על החשבוניות גם לא ניתן היה
15 לייחס אותן לתעודות משלוח. זאת ועוד. הסתבר כי החשבוניות יצאו לעיתים כנגד התשלום, כך
16 שבמקרה הטוב הן היו קבלה, ועוד הסתבר כי עיקר החשבוניות מונפקות מדי תקופה, רק כאשר
17 מגיע מנהל החשבונות אשר מנפיק את החשבוניות כנגד שיקים שמוסר לו המערער; 3. תעודות
18 משלוח כלל לא מולאו על ידי המערער, כי אם על ידי לקוחותיו, וממילא לא נבחנו על ידי המערער.
19

20 למותר לציין, כי סטיות וליקויים אלה אינם מאפשרים לעמוד על היקף המכירות של המערער
21 וכפועל יוצא לבחון את תוצאות פעילותו של המערער.
22

23 ניתן לסכם ולקבוע, כי המערער לא ניהל כראוי את ספריו, וכי גם הספרים שנוהלו על ידו נוהלו
24 בסטייה מהוראות. סטייה זו ללא ספק פוגמת ביכולתם של הספרים לשקף את המציאות הקיימת
25 ביחס לניהול העסק. כאמור, בהתאם לסעיף 130(ג) לפקודה רשאי פקיד השומה לפסול פנקסי
26 חשבונות שנוהלו בסטייה מהותית מההוראות. אין ספק כי אופן ניהול הספרים כפי שפורט לעיל
27 מהווה סטייה מהותית מהוראות הניהול, מונע כל מעקב וביקורת על הכנסותיו של המערער ומצדיק
28 את החלטת פקיד השומה לפסול את הספרים. כשאלו הם פני הדברים, לא נמצא בסיס בדין להתערב
29 בהחלטת הפסילה של ספרי המערער.
30

31 בשולי הדברים אציין, כי בסיכומי טען המערער, הגם שבשפה רפה, כי היה על פקיד השומה
32 להתייחס לפסילת הספרים ביחס לכל שנת מס בנפרד ולנמק את הפסילה בנפרד. טענה זו אין לקבל,
33 בשים לב לעובדה שנימוקי הפסילה משותפים לכל שנות השומה.
34

35 אשר על כן, נדחה הערעור ככל שהוא נוגע לפסילת הספרים ויש לעבור עתה לשלב השני הנוגע
36 לשומות לגופן;



בית המשפט המחוזי בתל אביב – יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 1029/09; ע"מ 14-02-18977; ע"מ 13-01-53717; ע"מ 11-01-42130 קנטור נ' מדינת ישראל (פ"ש כפר סבא)

לפני: כב' השופטת ד"ר מיכל אגמון-גונן

1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25
26
27
28
29
30
31
32
33
34

5. שומות לפי מיטב השפיטה

5.1. שומה לפי מיטב השפיטה – המסגרת הנורמטיבית

הסמכות לערוך שומה לפי מיטב השפיטה מעוגנת בסעיף 145(א)(2)(ב) לפקודה. הפקודה אינה מפרטת מהם אותם טעמים אשר בהתבסס עליהם רשאי פקיד השומה לשום לפי מיטב השפיטה ובהתאם לפסיקה עשויים לבסס קביעה זו, בין היתר, תוצאה עסקית בלתי סבירה, גידול הון בלתי מוסבר, ליקויים בנייהול הספרים, וכיו"ב (ראו עניין אשקר, 54-55).

כפי שנקבע לא אחת בפסיקה, שומה לפי מיטב השפיטה מתבססת תכופות על הנחות ולעיתים גם על השערות. שומה מעין זו אינה צריכה – ובמקרים רבים אינה יכולה – להיות מדויקת (ראו ע"א 4160/13 סלע בנגב חברה לעבודות עפר, כבישים ופיתוח בע"מ נ' מנהל מע"מ באר שבע, פסקה מ"ה (2015, להלן: עניין סלע בנגב); ע"א 8375/06 ד"ר מנחם צ'צ'קס נ' מנהל מע"מ פתח תקוה, פסקה 20 (2009, להלן: עניין צ'צ'קס); ע"א 5200/06 אלקיס יבוא ושיווק בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פסקה 10 (2009)). תוצאה זו היא לעיתים קרובות פועל יוצא של התנהגותו של הנישום עצמו (ראו ע"א 5324/05 בשיר נבהאן שאאדה נ' פקיד שומה עכו (2009, להלן: עניין שאאדה)). עם זאת, כפי שנפסק בעבר, הסמכות המוקנית לפקיד השומה להפעיל את שיקול דעתו "לא נועדה להעניש את הנישום שנכשל אלא לקדם קביעת מס אמת" (ראו עניין פיקנטי, 326. כן ראו ע"א 552/02 חנני נ' פקיד שומה חיפה (2005); ע"א 8082/09 רחמים שקלים נ' פקיד שומה ירושלים 3 (2011)). אשר על כן, שומה לפי מיטב השפיטה צריכה להיות סבירה ובהתחשב בנתוני העסק הספציפי ובאופי העסק, וזאת "על מנת שלא תהפוך שומה לפי מיטב השפיטה" לשומה לפי מיטב השחיטה", כמאמר ליצים". (ראו דברי כב' השופט ל' עמית בע"א 4779/09 סובחי שעבאן נ' פקיד שומה רמלה, פסקה 16 (2011). כן ראו עניין סלע בנגב, פסקה מ"ה).

סעיף 155 לפקודה מטיל על המערער את הנטל להראות כי השומה שערך פקיד השומה הינה מופרזת (ראו ע"א 23/88 לוי נ' פקיד השומה, ירושלים, פ"ד מה(1) 472, 473-474 (1991); רע"א 5045/00 רוס נ' פקיד שומה תל-אביב, פ"ד נד(5) 289 (2000)). אמנם, במקרה שבו פקיד השומה אינו פוסל את ספריו של הנישום, היינו כאשר השאלה היא "פנקסית" ולא "לבר פנקסית", חלה עליו החובה להצדיק את החלטתו בכל הנוגע לקביעת שומה על-פי מיטב השפיטה (ראו ע"א 4493/12 צדוק ביבי נ' מדינת ישראל פקיד שומה ירושלים, בפסקה 7 (2014, להלן: עניין ביבי)). אולם, הנישום הוא זה שנושא בנטל השכנוע להראות שהשומה אשר נקבעה לו מופרזת (ראו ע"א 5468/12 ניסים עופר יונסוף נ' ירושלים פקיד שומה, פסקה 25 (2014)). כדי להרים את הנטל המוטל עליו לא די באמירות כלליות ובעדויות בעל-פה, אלא על הנישום להציג ראיות אובייקטיביות לתמיכה בטענותיו (ראו ע"א 352/86 פקיד שומה פתח תקוה נ' אורן, פ"ד מד(2) 554, 560 (1990); עניין צ'צ'קס, פסקה 21). בהתאם לכך אך ברור הוא, כי נישום אינו יכול לבסס גרסתו על אותם ספרים שנפסלו וכבר נאמר כי



בית המשפט המחוזי בתל אביב – יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 1029/09; ע"מ 18977-02-14; ע"מ 53717-01-13; ע"מ 42130-01-11 קנטור נ' מדינת ישראל (פ"ש כפר סבא)

לפני: כב' השופטת ד"ר מיכל אגמון-גונן

1 "מערכת חשבונות, שבדין נפסלה כבלתי תקינה, אינה יכולה לשמש, היא כשלעצמה, ראיה
2 לסתירת השומה" (ראו ע"מ 557/68 פקיד השומה תל אביב 1 נ' בדולח, פ"ד כג(1) 495, 500 (1969).
3 כן ראו ע"מ 112/86 מנהל מס ערד מוסף נ' חכים, פ"ד מה(2) 842, 837 (1991); עניין צ'צ'קס, פסקה
4 (21).

5
6 מקום בו הצליח הנישום להוכיח באמצעות ראיות אובייקטיביות וברמת ההוכחה הנדרשת במשפט
7 האזרחי, כי פקיד השומה הפריז בהערכתיו ובאומדניו בעת חישוב השומה, או כאשר נוכח בית
8 המשפט כי השומה שנקבעה נשענת על תשתית מהימנה, אך קיימים נתונים משמעותיים המצריכים
9 תיקונה, מוסמך הוא עקרונית, על פי סמכותו מכוח סעיף 156 לפקודה, להתערב בשומה, להפחיתה
10 או לפסוק בה באופן אחר (ראו עניין שחאדה. כן ראו ע"מ 435/78 יעקב רוזנשטוק נ' פקיד שומה
11 רחובות, פ"ד לה(4), 633 (1981), להלן: עניין רוזנשטוק); ע"מ 9792/02 פואז נ' מס הכנסה-טבריה
12 ((2005)). כן מוסמך בית המשפט להחזיר את השומה אל פקיד השומה, על מנת שיערוך אותה מחדש,
13 על פי נתונים שהתבררו במסגרת הערעור, או על פי הנחיות מבית המשפט (ראו עניין פיקנטי, 341-
14 (342).

5.2. שומה לפי מיטב השפיטה במקרה שלפני

5.2.1 חובת ההצדקה

15
16 בעניין שלפני, נפסלו ספריו של המערער רק ביחס לשנות המס 2004-2005 ועל כן, במקרה זה, על
17 פקיד השומה רובץ הנטל להצדיק את שומתו. העמידה של פקיד השומה בחובת ההצדקה אינה
18 מחייבת אותו להציג בסיס מדעי מדויק המבוסס סטטיסטית לשומה שערך ודי בכך שיראה כי
19 השומה עומדת במבחני סבירות והיגיון מקובלים המניחים את הדעת (ראו ע"מ 4230/00 רצון נ'
20 פקיד שומה נתניה, פסקה 6 (2003); עניין ביבי, פסקה 9; ע"מ (נצ') 7243-07-11 פלוני א' נ' פקיד
21 שומה (2014); ע"מ (י-ם) 64141-01-15 מסעדת וסטקיית סימה בע"מ נ' מדינת ישראל פקיד שומה
22 ירושלים ((2017)).

23
24
25
26 במקרה שלפני פקיד השומה אכן עמד בחובת ההצדקה המוטלת עליו - מר קרמר יפס, שעה
27 שהחליט לפסול את שומותיו העצמיות של המערער ולהוציא לו שומות לפי מיטב השפיטה, ערך נייר
28 עבודה המפרט את כמויות ומחירי התוצרת של המערער, כאשר בחישוב האמור התבסס על המידע
29 שמופיע בתדריך החקלאי של משרד החקלאות (ת/10); על נתונים מתוך ספרי המערער; על נתונים
30 שנזכרו בתביעת הנזיקין שהגיש המערער נגד מועצת רמת השרון בשנת 2001 (נספח 5 לתצהירו של
31 מר קרמר יפס), וכן על נייר עבודה שהגיש המערער לתמיכה בעמדתו, נושא כותרת "הכנסות
32 אופטימליות 2003-2006" (נייר העבודה של מר קרמר יפס צורף כנספח 7 לתצהירו; נייר העבודה
33 של המערער צורף כנספח 9 לתצהירו). יש לציין, כי בתחשיב האמור יוחסו למערער שני מחזורי גידול
34 בשנה, כפי שמדווח על ידו. זאת, אף שלשיטת פקיד השומה שטחו של המערער מתאים לשלושה ואף



בית המשפט המחוזי בתל אביב – יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 1029/09; ע"מ 14-02-18977; ע"מ 13-01-53717; ע"מ 11-01-42130 קנטור נ'
מדינת ישראל (פ"ש כפר סבא)

לפני: כב' השופטת ד"ר מיכל אגמון-גונן

1 לארבעה מחזורי גידול שנתיים. בנוסף, נמצא אצל המערער גידול הון בלתי מוסבר. כל אלו, לצד
2 פסילת ספריו של המערער בשנות המס 2002-2005 והשוואת דיווחיו למול התוצאה העסקית בשנות
3 המס הקודמות, ביססו את הערכתו של פקיד השומה, כי התוצאה העסקית שהציג המערער בדיווחיו
4 אינה סבירה.

5
6 הלכה פסוקה היא, כי די בכך שמתגלה גידול הון מעבר להכנסות המפורטות בדוחות הנישום ללא
7 הסבר המניח את הדעת, על מנת להוכיח קיומן של הכנסות לא מדווחות (ראו והשוו לע"א 10213/07
8 בן דוד אליהו נ' פקיד השומה ירושלים, פסקה 11 והאסמכתאות שם (2010)). בעניין שלפניי,
9 כאמור, לא הסתפק פקיד השומה בגידול ההון הבלתי מוסבר וביסס את מסקנתו בדבר אי סבירות
10 התוצאה העסקית שהציג המערער על ידי שימוש במבחני עזר, כמו השוואת השומות לתוצאות
11 עסקיות של שנים קודמות, שימוש בנתוני התדריך החקלאי, נתונים של המערער עצמו, ועוד (ראו
12 והשוו לעניין ביבי, פסקה 10).

13
14 בנסיבות אלה, עמד פקיד השומה בחובת ההצדקה להוכיח את אי סבירות התוצאה העסקית של
15 המערער, ומכאן יש לבחון האם עלה בידי המערער להראות, כי השומות מופרזות;

16
17 המערער מלין הן על רמת המחירים והן על כמויות התוצרת החקלאית שעליהם התבסס פקיד
18 השומה בתחשיביו; טרם אכנס לבדיקת התחשיבים ברצוני לעמוד על עדות המערער והמסמכים
19 שהגיש.

5.2.2 עדות המערער

20
21 טרם אדון בטענות המערער לגופן, אציין כי עדותו של המערער לא הייתה מהימנה בעיני, ועל כן
22 התמקדתי אך ורק במסמכים ובעדויות האחרות של העדים האובייקטיביים. הנימוק לכך הוא כפול.
23 ראשית, בתביעת הנזיקין שהגיש המערער, טען המערער לנזקים עצומים, והצהיר בעצמו כי הגזים
24 בתביעתו שם. בנוסף, המערער העיד כי נגנבו ממנו חומרי ריסוס, אך המשיך להעסיק, לדבריו הוא,
25 את אותו עובד שגרם לו, כך לטענתו, נזקים עצומים. לעניין זה יש להוסיף כי המערער העיד על
26 נזקים שנגרמו לו כתוצאה מגניבת חומרי ריסוס ע"י אחד מעובדיו, כאשר המומחה מטעמו הבהיר
27 את הפחת הגבוה בגידולים מהסוג אותם מגדל המערער בכך שגידולים עליים מסוג זה אסורים
28 כמעט בריסוס.

29
30
31 אשר לתביעה שהגיש המערער – בתובענה שהגיש המערער, עם אחרים, נגד המועצה המקומית רמת
32 השרון ונציבות המיס, הפנה המערער עצמו לתחשיב הענפי של משרד החקלאות כבסיס לנזק שנגרם
33 לו כתוצאה ממים באיכות ירודה שסופקו לחלקות שבהן הוא מגדל חלק מהגידולים. בערעור לפניי
34 טען המערער כי לא ניתן לגזור מסקנות מהתביעה שהגיש בשנת 2001 כנגד מועצת רמת השרון, וזאת



בית המשפט המחוזי בתל אביב – יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 1029/09; ע"מ 18977-02-14; ע"מ 53717-01-13; ע"מ 42130-01-11 קנטור נ' מדינת ישראל (פ"ש כפר סבא)

לפני: כב' השופטת ד"ר מיכל אגמון-גונן

משום שתביעת נזיקין, מעצם טיבה וטבעה, מבוססת על נתונים שמטרתם להביא לפיצוי המקסימלי האפשרי. טענה זו מוטב היה למערער אילולא נטענה, שכן משמעותה הינה כי המערער הצהיר על נתוני כזב בפני בית המשפט.

גם בנוגע לגניבת חומרי הריסוס הייתה עדותו בלתי מהימנה. המערער העיד כי העובד שגנב את חומרי הריסוס גרם לו נזקים עצומים (עדותו בעמ' 39 לפר' ש' 24-29), ואף ציין כי מייד כשגילה את הגניבה "העיף" את אותו עובד. בהמשך החקירה הנגדית אישר כי המשיך להעסיק את אותו עובד ונמנע מהגשת תלונה נגדו במשטרה כדי שלא ימנעו ממנו להגיע לעבודה (עדותו בעמ' 40 לפר' ש' 1-6).

ולאחר דברים אלו לנתונים לגופם.

5.2.3 האם מדובר בשומות מופרזות

5.2.3.א. המחירים שעליהם התבסס פקיד השומה בתחשיבו

אשר למחירים שעליהם התבסס פקיד השומה בתחשיבו, הרי שהמערער לא הציג תשתית עובדתית כדי לתמוך בטענתו כי אלה היו מופרזים, והוא בחר להסתפק בתקיפת ההערכות שנקבעו בשומות. בכך אין די;

המערער טוען בסיכומיו, כי בחישוב מחירי התוצרת החקלאית התבסס פקיד השומה על חשבונית אחת משנת 2007 וזאת שעה היו בפניו חשבוניות לכל שנות המס הרלבנטיות, כשלעניין זה הפנה לחשבוניות שהוגשו במהלך חקירתו הנגדית (חשבוניות לשנת 2004 סומנו ת/א' ו-ב'; חשבוניות לשנת 2005 סומנו ת/א' ו-ב'; חשבוניות לשנת 2006 סומנו ת/א' ו-ב'). ברם, מר קרמר יפים הבהיר בחקירתו הנגדית, כי האמור הינו פועל יוצא של העובדה שבין השנים 2003-2006 לא נשמרו חשבוניות פרפורמה, המפרטות את כמויות הסחורה שנמכרו בפועל על פי סוגי הגידולים ועל פי מחיר (פרוטוקול מיום 12.2.15, עמ' 38 ש' 19 עד עמ' 39 ש' 2):

"ש. באשר למחירי המכירה – אני אומר לך שבחישובים שערכת לצורך השומה, גם אתה וגם אלה שבחרו לא לבוא להעיד כאן, לגבי כל השנים אליו מתייחס הערעור, התייחסת לחשבונית משנת 2007.

ת. (העד מעיין בתיק המערער במס הכנסה מעבר לעיון בתצהירו) – אני מפנה לנספחים 3א ו-3ב להודעה המפרשת את נימוקי השומה. בשביל לקבוע מחיר מכירה הייתי צריך חשבונית שבה מפורט סוג התוצרת, כמות, מחיר מכירה, הכפלות וסך הכל. עבור השנים 2003-2006 חשבונית כזאת לא הייתה קיימת מאחר שאת חשבון הפרפורמה שעל פיו בצורה מפורטת הוא חייב את הלקוח וגבה כסף, הוא לא שמר. מה שהוא שמר זה רק את החיוב וגובה התשלום, זה הכל. בכל זאת הייתי צריך חומר אמיתי, מה הוא גובה באמת, וביקשתי ממנו שיביא לי חומר מחודש יוני או יולי של 2007, זאת השנה שהיתה אז וביקשתי חשבונות מפורטים, אם ישנם. קיבלתי חשבונות מפורטים מהמערער ועל פיהם ניסיתי לעשות טבלת מחירים שזה מחיר שיכול להיות מחודש יולי 2007, החודש בו עשיתי את החשבון. עשיתי את המחיר הזה והגעתי למוצעים לגבי כל הלקוחות והשוותי אותו לספר החקלאי והשוותי עם



בית המשפט המחוזי בתל אביב – יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 1029/09; ע"מ 18977-02-14; ע"מ 53717-01-13; ע"מ 42130-01-11 קנטור נ' מדינת ישראל (פ"ש כפר סבא)

לפני: כב' השופטת ד"ר מיכל אגמון-גונן

1 המחירים שדרש לקבל אותם בתביעה בשנת 2000. לפי נספח ב3 אני בחרתי את
2 המחירים לא הגבוהים ביותר שהיו משלושת המקורות האלה מה שנראה לי יותר
3 קרוב לאמת ועם זה הלכתי. בשום אופן לא המחירים העליונים."

4
5 ובהמשך, לאחר שהוצגו בפניו חשבוניות לשנת המס 2004 (שם, עמ' 39 ש' 18-3):

6 "ש. באשר לנספח 7 לתצהירך – טבלה לשנת 2007 שבכותרת כתוב "נספח ב 3" – אני
7 מפנה אותך למחיר של חסה עגולה של 1.5 ₪ לפי הנהלת חשבונות שנת 2007 (כאשר
8 מדובר כאמור בשנת 2004). כמו כן אני מפנה לת/א', שם כתוב לגבי ריכוז אספקה
9 למגדל לאפריל 2004 ומחיר של חסה עגולה הוא 1.30 ₪. איך אתה מסביר את
10 ההפרש.

11 ת. מדובר כאן בלקוח קטיף. המסמכים האלה לגבי 2004 לא נבדקו על ידי ואי אפשר
12 היה לקחת מחיר של קטיף ולצפות שמישהו אחר ישלם אותו מחיר. הקטיף תמיד
13 היה יותר נמוך כי מדובר בכוח קניה עצום, השופרסל.
14 לשאלת בית המשפט:

15 ש. יש לך כאן נתון שאחד הלקוחות הכי משמעותיים שלו קנה ב-1.30 ₪. יכול להיות
16 שאחרים קנו ב-1.50 ₪. אבל אם הלקוח הגדול קנה ב-1.30 לפחות הממוצע היה צריך
17 להיות 1.40 ₪.

18 ת. תלוי מה המחיר לאחרים. לקוחות של השנים 2003-2006 אי אפשר היה להשיג
19 חוץ מהלקוח הזה.

20 ש. למה לא מופיע בשום מקום הנתון הזה כמשהו שלקחת בחשבון?

21 ת. כי אני לקחתי בחשבון את אותם הנתונים שיכולתי להשוות. כאן לא יכולתי
22 להשוות עם לקוחות אחרים. זה מתוך שנת 2004 ואני התבססתי על מצבור של 2007.
23 אם היו ממצאים חשבוניות מפורטות של לקוחות פרטיים, אפשר היה להגיע
24 לממוצע."
25

26 ואמנם, אך ברור הוא, כי קיים קושי להעריך את הכנסותיו של המערער לשנות המס 2004-2005,
27 בהן נפסלו ספריו, ואין למערער אלא להלין על עצמו בעניין זה. בנסיבות אלה, הסתמכותו של פקיד
28 השומה על התקופה הנ"ל כתקופת מדגם מייצגת לשם עריכת השומה, הינה סבירה (ראו והשוו
29 לעניין צ'צ'קס, פסקה 25).

30
31 המערער טוען עוד, כי נייר העבודה שהמציא בשעתו לפקיד השומה, אותו הוא מכנה בסעיף 3.7
32 לסיכומיו כ"מסמך חסר ערך ראייתי לחלוטין", משקף נתונים אופטימליים, כלומר מחירי מכירה
33 גבוהים ממחירי המכירה בפועל, וכי לאור זאת לא היה מקום להתבסס על מסמך זה בחישוב
34 השומה. לתמיכה בטענתו מציג המערער בסיכומיו תחשיב המבוסס על חשבוניות לשנות המס 2004-
35 2006, כשלטענתו, יש בידיו נתונים נוספים המבוססים על חשבוניות לשנות המס 2004-2008 "אשר
36 מפאת קוצר הזמן וסד הזמנים שבהם עמד המערער לא הוצגו בפני בית המשפט, המוכחים ללא
37 כחל וסרק שמחירי המכירה שעליהם הסתמך פקיד השומה הינם גבוהים מאד ואינם מחובריים
38 למציאות" (ראו סעיף 3.6.8 לסיכומיו).

39 מעבר לעובדה שנייר העבודה שהמציא המערער היווה רק אחד מבין המקורות שעליהם נסמך פקיד
40 השומה בחישוביו, הרי שכאמור לעיל, בין השנים 2003-2006 לא נשמרו חשבוניות פרפורמה,
41 המפרטות את כמויות הסחורה שנמכרו בפועל על פי סוגי הגידולים ועל פי מחיר, שעל בסיסם היה



בית המשפט המחוזי בתל אביב – יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 1029/09; ע"מ 18977-02-14; ע"מ 53717-01-13; ע"מ 42130-01-11 קנטור נ' מדינת ישראל (פ"ש כפר סבא)

לפני: כב' השופטת ד"ר מיכל אגמון-גונן

1 ניתן לבסס ממצאים. נוכח הפגם שנפל בניהול פנקסיו של המערער והיעדר היכולת של פקיד השומה
2 בשל כך לערוך למערער שומה המסתמכת על נתונים מדויקים ביחס למחזור עסקאותיו, לא היה
3 מנוס במקרה דנן מלערוך את השומה על בסיס אומדנה והערכה בלבד. בנסיבות אלה, אין כל פסול
4 בכך שפקיד השומה ערך את השומה בין היתר על סמך נייר העבודה שהמציא המערער, הגם שמסמך
5 זה מייצג הכנסות אופטימליות.

6
7 לעניין זה יש להוסיף את המחירים בהם נקב המערער בתביעת הנוזיקין שהגיש בגין אספקת מים
8 ירודה. המערער אמנם הצהיר לפניי כי סכום התביעה בוסס על פוטנציאל מקסימלי של תוצרת
9 שניתן לקבל בחלקות שניזקו, ללא התחשבות בפחת כלל. מנגד, המערער לא הצהיר, כי המחירים
10 שבהם נקב בכתב התביעה היו מופרזים (ראו סעיפים 12-16 לתצהירו). גם מחירים אלו תומכים
11 בתחשיב שערך פקיד השומה.

12
13 מכל מקום, העובדה שהמערער טוען כי יש בידי נתונים נוספים, אולם נתונים אלה לא הוצגו לפני
14 בית המשפט פועלת לרעתו, שכן כידוע, להימנעות מהצגת ראיות והבאת עדים קיים משקל ראייתי
15 בלתי מבוטל, ולעניין זה יפים הדברים שנקבעו על ידי כב' השופט ס' גיבוראן בע"א 9656/05 **נפתלי**
16 **שוורץ נ' רמנוף חברה לסחר וציוד בניה בע"מ**, בפסקה 26 לפסק הדין (2008):

17 "לעיתים, הדרך שבה מנהל בעל דין את עניינו בבית המשפט הינה בעלת משמעות
18 ראייתית, באופן דומה לראיה נסיבתית, וניתן להעניק משמעות ראייתית לאי הגשת
19 ראיה. התנהגות כגון דא, בהעדר הסבר אמין וסביר - פועלת לחובתו של הנוקט בה,
20 שכן היא מקימה למעשה חזקה שבעובדה, הנעוצה בהיגיון ובניסיון חיים, לפיה דין
21 ההימנעות כדין הודאה בכך שלו הובאה אותה ראיה, היא הייתה פועלת לחובת הנמנע
22 ותומכת בגרסת היריב. בדרך זו ניתן למעשה משקל ראייתי לראיה שלא הובאה."

23
24 כמו כן, באופן דומה נקבע בפסיקה, כי:

25 "... כלל הנקוט בידי בתי המשפט מימים ימימה, שמעמידים בעל-דין בחזקתו, שלא
26 ימנע מבית המשפט ראיה, שהיא לטובתו, ואם נמנע מהבאת ראיה רלבנטית שהיא
27 בהישג ידו, ואין לו לכך הסבר סביר, ניתן להסיק, שאילו הובאה הראיה, הייתה
28 פועלת נגדו. כלל זה מקובל ומושרש הן במשפטים אזרחיים והן במשפטים פליליים,
29 וככל שהראיה יותר משמעותית, כן רשאי בית המשפט להסיק מאי-הצגתה מסקנות
30 מכריעות יותר וקיצוניות יותר נגד מי שנמנע מהצגתה."

31
32 (עוד ראו ע"א 548/78 נועה שרון נ' יוסף לוי, פ"ד לה(1) 760, 736 (1980); ע"א 2275/90 לימה חברה
33 ישראלית לתעשיות כימיות בע"מ נ' פרץ רוזנברג, פ"ד מז(2) 615, 605 (1993); ע"א 8385/09
34 המועצה המקומית סאגור נ' סונול ישראל בע"מ (2011)).

35 הדברים שנאמרו לעיל יפים גם ביחס לנתונים שהסתבר כי המערער היה יכול להמציא באמצעות
36 העדים מטעמו, כמו למשל מר **יעקב שפיר**, לקוחו של המערער במשך שנים ארוכות, שהגיש הן
37 תצהיר, הן חוות דעת לתמיכה בגרסת המערער. מר **יעקב שפיר** אישר בחקירתו הנגדית, כי היו בידי



בית המשפט המחוזי בתל אביב – יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 1029/09; ע"מ 18977-02-14; ע"מ 53717-01-13; ע"מ 42130-01-11 קנטור נ' מדינת ישראל (פ"ש כפר סבא)

לפני: כב' השופטת ד"ר מיכל אגמון-גונן

1 חשבוניות ותעודות משלוח רלבנטיות, אשר האחרונות בהן נזרקו לפח כמחצית השנה לפני מתן
2 עדותו (ראו פרוטוקול מיום 8.2.15, עמ' 15 ש' 22-30):

3 "ש. מה קנית מהמערער?"

4 ת. קניתי ממנו בעיקר חסה, כרוב, שני סוגים של חסה, חסה אמריקאית וערבית,
5 וכרוב.

6 ש. יש לך חשבוניות או תעודות משלוח?

7 ת. יש לי, זה היה לפני 7.5 שנים וחלק זרקתי, אבל יש לי.

8 ש. פה אין לך חשבוניות או תעודות משלוח?

9 ת. אין לי לא פה ולא בבית. עברו 7.5 שנים מאז שעסקתי בזה ואת השנה האחרונה
10 זרקתי לפני חצי שנה.

11 לשאלת בית המשפט: אבל היו ברשותך חשבוניות?

12 ת. היו לי.

13
14 ובהמשך (שם, עמ' 22 ש' 10-32):

15 "ש. למי מכרת את הסחורה שלך?"

16 ת. אני מכרתי לחנויות, למספר סיטונאי משנה כאלה כמונו, וזהו בגדול.

17 ש. ואין לך את הספרים של מה שמכרת?

18 ת. כפי שאמרתי עד לפני חצי שנה היה הכל, עברו 7 שנים וזהו.

19 ש. את התצהיר שלך נתת באפריל 2011, לא צירפת לו שום דבר.

20 ת. לא, כמו שאמרתי, אני בדרך כלל לא מתבקש לתת תצהיר, פה התבקשתי.

21 לשאלת בית המשפט: אז למה לא צירפת לתצהיר את המסמכים שהיו לך אז?

22 ת. למה שאני אצטרף? כשאני נותן חוות דעת אני לא מצטרף כלום, אני כותב חוות דעת,
23 מגיש אותה לעורך דין ולא מצטרף כלום.

24 לשאלת בית המשפט: אבל לתצהיר שנתת אישית למה לא צירפת שום דבר? כשאתה

25 נותן חוות דעת ברור שלא צריך לצרף כלום, אבל פה היית מעורב אישית ונתת גם
26 תצהיר. אז היו לך את הניירות כי זה היה לפני 4 שנים, אז למה לא צירפת את

27 המסמכים?

28 ת. איזה מסמכים? לא הבנתי.

29 לשאלת בית המשפט: חשבוניות למשל.

30 ת. לא התבקשתי ולא צירפתי.

31 ש. גם הזמנות לא צירפת?

32 ת. הזמנות לא היו. לא התבקשתי להגיש חשבוניות ולא הגשתי.

33 ש. חישובים שלך היו?

34 ת. החישובים שקיימים בחוות הדעת.

35 ש. אני מתייחס לתצהיר.

36 ת. הם נמצאים בגוף השומה, מה שיש שם. לדעתי כן. אלה לא חישובים גדולים.

37 ש. האם היו לך חישובים?

38 ת. כן, בגוף השומה. לא בדקתי אחת לאחת, אבל לדעתי כן.

39
40 לבסוף, המערער טוען, כי השימוש בתחשיב הענפי של משרד החקלאות מחייב משנה זהירות, שכן
41 המדובר בתחשיב כללי, אשר אינו משקף את הענף בכלל ואת עסקו של המערער בפרט. נכון הוא, כי
42 יש להתחשב בתדריכים כלכליים בזהירות, וכי קיימת בעייתיות בהסתמכות על תדריכים כלכליים
43 לבדם, בוודאי בשעה שהם מוצגים לבית המשפט ללא המידע, היקף הנתונים, כמו גם אמות המידה
44 המקצועיות המקובלות: כלכליות, סטטיסטיות ואחרות, ששימשו בהכנתם (ראו ע"מ (ת"א)
45 1083/04 זאב ז'ריקר נ' פקיד שומה חקירות מרכז (2010); ע"מ (י-ם) 29228-12-10 אורי קינג נ'



בית המשפט המחוזי בתל אביב – יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 1029/09; ע"מ 18977-02-14; ע"מ 53717-01-13; ע"מ 42130-01-11 קנטור נ' מדינת ישראל (פ"ש כפר סבא)

לפני: כב' השופטת ד"ר מיכל אגמון-גונן

1 **פקיד שומה ירושלים (2012); ע"מ (י"ם) 37438-06-11 אברהם יוסף נ' פקיד שומה ירושלים**
2 **(2013).** כמו כן, ייתכנו מקרים בהם בענף מסוים יש לנישום ספציפי נסיבות מיוחדות, המצדיקות
3 שלא לכלול אותו בתוצאות הסטטיסטיות הכלליות לאותו ענף, או למצער, לעדכן את התוצאות
4 הכלכליות בהתאם לנסיבותיו המיוחדות של העסק הספציפי הנדון (ראו ע"א 535/81 **דוד ממנ נ'**
5 **פקיד שומה טבריה**, פ"ד לט(1) 757 (1985)). ברם, נטל השכנוע להוכיח נסיבות מיוחדות אלו,
6 המובילות למסקנה כי שומת רשות המיסים אינה סבירה, רובץ על כתפי הנישום (ראו עמ"ה (י-ם)
7 3013/96 **קלוד רפאל נ' פקיד שומה ירושלים (1999)**). בתקיפה בעלמא אין די ויש להציג מידע
8 קונקרטי ותשתית ראייתית של ממש, כדי לערער, ולו לכאורה, את הקביעות שבתדריך. כזאת לא
9 עלה בידי המערער לעשות בענייננו, בכל הנוגע למחירי התוצרת החקלאית, מה גם שהמערער עצמו
10 הפנה לאותו תחשיב בתביעת הנזיקין שהגיש.

11
12 מכל מקום, כפי שציינתי לעיל, התחשיב הינו רק אחד מבין המקורות שעליהם נסמך פקיד השומה
13 בחישוביו, כאשר לצד זאת נסמך הוא גם על רישומיו של המערער עצמו, גם אם באופן חלקי
14 וסלקטיבי. במילים אחרות, פקיד השומה ניסה לעשות שימוש בנתוני המערער ככל שהדבר נראה לו
15 אמין, כך שלשומה שהוכנה חוליות מקשרות גם לנתונים ספציפיים שדווחו על ידי המערער (ראו
16 והשוו: **עניין רוזנשטוק**; רע"א 724/89 **סולימן יוסיאן נ' פ"ש כפר-סבא**, פד"י מ"ז (4) 873 (1993)
17 עמ"ה (י-ם) 3013/96 **קלוד רפאל נ' מדינת ישראל - פקיד שומה ירושלים (1999)**).

18
19 **לאור כל האמור, לא עלה בידי המערער להוכיח, כי מחירי התוצרת שעליהם התבסס פקיד השומה**
20 **בתחשיביו היו מופרזים.**

21
22 **ב.5.2.3. כמויות התוצרת החקלאית שעליהם התבסס פקיד השומה בתחשיביו – סוגית הפחת**
23 **שונים הם פני הדברים בכל הנוגע לכמויות התוצרת החקלאית שעמדו בבסיס חישוביו של פקיד**
24 **השומה. לעניין זה הציג המערער חוות דעת מומחים, אשר תומכות בטענתו, כי ביחס לעסקו יש**
25 **להביא בחשבון פחת בשיעור שנע בין 40%-50%;**

26
27 ויודגש. כפי שהבהרתי עוד במהלך הדיון, בקביעת שיעור הפחת אכן לא היה כל מקום להתחשב
28 בטענה שהועלתה על ידי המערער עוד בשלב השומה, שלפיה המערער סבל מגניבות של חומרי ריסוס
29 והדברה שהשפיעו על תנובת התוצרת שלו (ראו גם סעיפים 27-35 לתצהירו). כפי שבדין סבר פקיד
30 השומה, טענה זו הינה לכל הפחות תמוהה, בשים לב לעובדה שעיקר הגידולים של המערער אסורים
31 בריסוס חומרי ההדברה, כפי שקבע מומחה מטעמו, כהסבר לפחת הגבוה יחסית בגידולים אותם
32 מגדל המערער. לצד זאת, גם עמדה לחובתו של המערער תביעת הנזיקין שהגיש בשעתו כנגד מועצת
33 רמת השרון, שם נקב בכמויות גבוהות יותר, וכן נייר העבודה שהמציא למשיב. בהינתן האמור, אין
34 לתמוה על שום מה לא קיבל פקיד השומה את דיווחיו של המערער לעניין כמויות התוצרת



בית המשפט המחוזי בתל אביב – יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 1029/09; ע"מ 14-02-18977; ע"מ 13-01-53717; ע"מ 11-01-42130 קנטור נ'
מדינת ישראל (פ"ש כפר סבא)

לפני: כב' השופטת ד"ר מיכל אגמון-גונן

1 החקלאית שנמכרו על ידו, ובמובן זה התשתית העובדתית שעמדה בפני פקיד השומה אכן ביססה
2 את המסקנה, כי התוצאה העסקית שהציג המערער בדיווחיו אינה סבירה. עם זאת, בקביעת גובה
3 השומה עצמה, היה על פקיד השומה להביא בחשבון שיעור פחת גבוה יותר מזה שבו נקב, וזאת לאור
4 חוות הדעת המקצועיות שהציג המערער.

5
6 כך, מחוות דעתו של האגרונום והשמאי החקלאי מר **עמרי עתריה** עולה, כי הפחת של המערער עומד
7 על 50%, וזאת בשל מספר גורמים, כדלקמן: 1. תנאי מזג אוויר לא אחידים כתוצאה מגידול בשטח
8 פתוח (גל חום בקיץ וברד כבד בחורף), אשר בשלהם נדרש המערער לשתול כמות עודפת שאותה
9 מעריך המומחה עתריה בכ-30%, על מנת לעמוד בצפי ההזמנות; 2. מחלות ומזיקים (כדוגמת
10 פרודניה) שפגיעתם בגידולי עלים משמעותית, בשל האיסור הכמעט מוחלט על שימוש בחומרי
11 הדברה; 3. שיבוש שטחים בעשביה המונעת התפתחות הגידולים, וזאת בעקבות האיסור על שימוש
12 במתיל ברומיד; 4. גווני קרקע רבים בשטח גידול מצומצם (שילוב של אדמה שחורה, אדמת חמרה
13 ואדמה חולית, שלכל אחת מאפיינים ייחודיים), אשר מקשה על רציפות התפתחות הגידולים; 5.
14 מחסור בעובדים שבגידולים עליים הינו קריטי, בשל העובדה שהעבודה בגידולים אלה כולה ידנית:
15 מהשתילה, דרך העישוב ועד לקטיף; 6. איכות המים – הזרמת מים מזוהמים שמקורה בתע"ש, אשר
16 הצטברה בקרקע וגרמה נזקים לגידולים.

17
18 מר **עמרי עתריה** עמד על הדברים בהרחבה בחקירתו הנגדית (פרוטוקול מיום 9.2.15, עמ' 2 ש' 7 עד
19 עמ' 4 ש' 25):

20 "ש. איך מחשבים פחת בגידול חסה, למשל?

21 ת. פחת זה ההפרש בין כמה שתילים שאני שותל לבין כמה ראשי חסה שאני משווק.
22 כשאני מחשב פחת אז כמובן אני התאילנדי שקוטף את החסה ולא נמצא בכל
23 הדונמים וגם לא בכל השנה. אני מבקר בחלקות ומתרשם מהן ואני מעריך את הפחת.
24 לשאלות בית המשפט:

25 ש. ההפרש בין כמה שתילים שאתה שותל לבין כמה שאתה משווק יכול לנבוע משתי
26 סיבות: האחת, ששתילים לא הצליחו. השנייה, שהחלטת לא לשווק, כי אין ביקוש,
27 אין לך כסף להובלה, או ההובלה יקרה מהמחיר שיתקבל. אתה לוקח בחשבון את
28 הדברים האלה?

29 ת. לא. הפחת קשור בעיקר לתנאי מזג האוויר. חסה משווקים כל יום. בסופר מקבלים
30 חסה טרייה כל יום כי חיי המדף שלה מאד קצרים והלקוחות לוקחים את החסה
31 מידי יום. כדי לייצר חסה שיוכלו לקטוף אותה כל יום צריך לתכנן בחורף 45 יום קודם
32 ובקיץ 30 יום קודם. אני שתלתי 5 דונם חסה שאני רוצה לשווק אותה עוד 30 יום
33 ואחרי שבוע שתלתי עוד שטח של חסה שאני רוצה לשווק אותה אחר כך. אם היה
34 חמסין, החסה ששתלתי ראשונה היא הייתה גדולה יותר כי החום השפיע עליה והיא
35 אף תרצה להפריח, לגדל פרי במקום עליים. כך גם בכרוב כאשר הולך להיות פרח. ואז
36 אותם 5 דונם של החסה אי אפשר לשווק אותם כי התחיל להיות פרח במקום עליים
37 ובאותו רגע נפלו לי 50 אחוז מהחסה שלי. זה הליך שקורה כל הזמן בקיץ. בחורף יש
38 לנו מזיקים כמו פרודניה.

39 ש. האם במסגרת הפחת אתה לוקח בחשבון חסות שהן בסדר לשיווק אבל שלא
40 שיווקו אותן מסיבות של מחיר, שוק וביקוש לדוגמה? אני שואלת באופן כללי.



בית המשפט המחוזי בתל אביב – יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 1029/09; ע"מ 14-02-18977; ע"מ 13-01-53717; ע"מ 11-01-42130 קנטור נ' מדינת ישראל (פ"ש כפר סבא)

לפני: כב' השופטת ד"ר מיכל אגמון-גונן

1 ת. אני אסביר על מכירה – המערער מגדל את החלקות שלו ברמת השרון. מבחינה
2 כללית השטחים של רמת השרון הם הקרובים ביותר לשווקים במרכז הארץ. כיוון
3 שכך, הרבה מהלקוחות של המערער רוכשים את התוצרת שלו בסככה שלו כך שאין
4 לו בכלל בעיות שיווק.

5 ...
6 ש. אמרת שאתה אגרונום ושמאי חקלאי. לפעמים יש מצב שהחסות טובות אבל בגלל
7 בעיות של מחיר שוק, הצפה של השוק, לא שווה בכלל לקטוף את החסות האלה כי
8 המחיר שיתקבל יהיה כל כך נמוך שלא יכסה את ההוצאות. האם באופן כללי במצב
9 דברים כזה, זה נלקח בחשבון כפחת גם אם התוצרת טובה וראויה לשיווק מבחינת
10 הצמח עצמו?

11 ת. כל מה שלא שווק הוא פחת ואני לא התייחסתי למה שלא משווק אצל המערער. כל
12 מה שנשאר בשדה שהשקעתי עליו שתילים, מים ועבודה ולא קטפתי – הוא פחת כי
13 אין ממנו הכנסות.

14 ...
15 ש. איפה החישובים הספציפיים של הפחת של המערער?
16 ת. לא עשיתי חישוב ספציפי לכל חלקה הרי מגדלים את החסה כל השנה. אני
17 מסתכל על השדות ורואה מה נשאר, אני רואה את התהליכים שגורמים ואני יודע
18 שגם אם אינני בחלקה האירועים האלה של ברד או מזיקים או הפרגה קיימים.
19 ש. אתה מניח הנחות כלליות בלי לעשות חישובים ספציפיים ביחס למערער?

20 ת. החקלאי מגדל לאורך כל השנה חקלאות. אני לא הייתי בשתילת השדה הזה
21 ובקטיף שלו. הייתי במספר פעמים בחלקות ובמספר אירועים והתרשמתי וכתבתי את
22 ההתרשמות שלי מהאירועים באזור הזה. אם המערער היה מגדל חסה מתחת לבית
23 רשת אז היה צל, היה מגן עליה מהשמש ומברד. אם הייתי רואה שהוא מגדל בחממה
24 אז אין שם מזיקים ואין שם ברד ורוח ואני יודע להעריך כמה הוא יקטוף 80 אחוז.
25 אבל כשמגדלים חסה בשטח פתוח במשך כל השנה אתה תלוי בתנאי האקלים. אם
26 יהיה ברד לדוגמה ויהיו חורים בחסה, לא יקנו אותה. אם יש למשל 2 חסות בשקית
27 המשווקת לסופר, זה כי מורידים חלק מהעלים בשל פגעי הטבע וזה אומר פחת של
28 חמישים אחוז בחלקה. הפחת הזה לא נספר בראשים אלא בנפח ששיווקתי, שיווקתי
29 למעשה חצי מהכמות.

30 ש. לכל החלקות אתה קובע את אותו אחוז פחת?
31 ת. אני קבעתי את הפחת בממוצע. אם באביב, שיש את התנאים הקלאסיים של אורך
32 יום וטמפ', וודאי שהפחת יהיה יותר נמוך מאשר בחורף שירד עליהם ברד או בקיץ
33 שהם לא נקלטים בגלל החום. יש גם כל מיני סוגי אדמות. המערער מגדל מעל ל-300
34 דונם. יש אדמה חולית, יש אדמה כבדה, יש אדמה נזיזת. בכל אדמה החסה גדלה
35 אחרת. הוא לא מגדל בתנאים האופטימליים. נניח שהוא מתקשר עם רשת מסוימת,
36 הוא מחויב להביא לה כל יום כמות מסוימת של חסה. המגבלה הזו מחייבת אותו
37 לשתול כל הזמן, גם לא בתנאים האופטימליים כדי לא לאבד את הלקוחות וזה לא רק
38 הוא, זה כל החקלאים.

39 ש. אתה טוען שיש חלקות עם אדמה מעורבת מסוגים שונים. כמה חלקות כאלה יש?
40 ת. נכון. ראיתי שמצורפות תמונות לחוות דעתי. כשעושים חוות דעת על 300 דונם יש
41 להבין שהמערער לא מגדל רק חסה אלא גם גידולים נוספים שמנסים לעשות מחזור
42 זרעים. כלומר, אם היום שתלתי חסה בחלקה א, מחר אני אשתדל לשתול שם כרוב או
43 סלרי. לצילום מצב נתון אין משמעות על כל השנה. אורך גידול של חסה בחורף הוא
44 40-50 יום. אם היום יש בחלקה חסה, יכול להיות שמחר היא לא תהיה. נתתי תמונה
45 כללית של משק קנטור, איך שאני מעריך אותו.

46 ש. אפשר להתאים את הגידול לסוג הקרקע, נכון?
47 ת. בגלל שיש אילוצים שצריך לשווק כל הזמן, צריך לשתול בחלקה הפנויה וגם
48 באדמות הפחות מתאימות צריך לשתול."



בית המשפט המחוזי בתל אביב – יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 1029/09; ע"מ 14-02-18977; ע"מ 13-01-53717; ע"מ 11-01-42130 קנטור נ' מדינת ישראל (פ"ש כפר סבא)

לפני: כב' השופטת ד"ר מיכל אגמון-גונן

1 גם חקירתו הנגדית של המערער העלתה (בסייגים לעיל לגבי מהימנות עדותו), כי משעה שחדל למכור
2 סחורה לשופרסל, שיעור הפחת השתפר פלאים (ראו פרוטוקול מיום 8.2.15, עמ' 37 ש' 18-28):

3 .. עברתי תקופה קשה, הייתי בדיכאון תקופה ארוכה, לא יכולתי ללכת, החלפתי
4 את הברך בשנת 2009, אחרי שהחלפתי ברך ויצאתי מהדיכאון קיבלתי החלטה
5 אסטרטגית שאני מוריד את השופרסל כי כדי למכור לחברת קטיף שהיא חברת בת
6 של שופרסל, על כל ראש שמכרתי הייתי צריך לגדל עוד שניים. כלומר, סך הכל
7 שלושה ראשים. הפחת בשופרסל היה גדול, הורדתי את זה, לא מצאתי קונה אחר.
8 מה שעשיתי, הורדתי את ההיקפים ובצורה כזאת גם מחזור הזרעים השתפר, היה
9 רווח גדול יותר בין גידול לגידול, האדמה נחה טוב יותר, וכמו שאמרתי לאשתי אז,
10 אני עובר משיטה של 100 ל-60. היינו, [מ]לשתול 100% ולשווק 60% לשיטה של
11 לשתול רק 60% אבל לשווק את כולם. שזה סך הכל אותו מחזור בעצם. זה בצורה
12 גסה."

13
14 ובהמשך (שם, עמ' 38 ש' 6-11):

15 .. הייתי צריך לעבוד עד אז בגלגל, כלומר כל הזמן לשתול ולשתול, פעם-פעמיים
16 בשבוע, כי יש חיי מדף לגידול, ברגע שהוא מוכן יש לך יום-יומיים לקטוף אותו, אם
17 לא הוא מתחיל להשחיר מבפנים. עובר זמנו, שכחת מהחלקה. לכן אני שותל פעמיים
18 בקיץ ופעם אחת בחורף. אני עושה גם מקדם ביטחון שאני צריך לשווק לרשתות, אם
19 אני לא אשווק, מישהו אחר ישווק. החלטתי גם לא לשתול בכל מחיר, בכל מקום שלא
20 מתאים, וזה מוריד לי מה שנקרא מהגלגל, אבל אני מסתדר עם זה."

21
22 המערער הצהיר, כי שיעור הפחת בעסקו עומד על שיעור שנע בין 40% ל-50% מסך הכמות הנשתלת
23 (ראו סעיף 18 לתצהירו). בחקירתו הנגדית העיד, כי שיעור הפחת הממוצע בחלקותיו עומד על כ-
24 38% בממוצע (ראו שם, עמ' 35 ש' 29; עמ' 37 ש' 10).

25
26 גם מחוות דעתו של האגרונום מר יעקב שפיר, שבשעתו גם היה לקוח של המערער, עולה, כי הפחת
27 בחלקות המערער עמד, במקרה הטוב, על כ- 40%, וזאת בשל מספר גורמים כדלקמן: 1. שתילים לא
28 בריאים; 2. כמות מים לא מספקת לחלק מהשתילים; 3. מחלות קרקע שונות; 4. תנאי מזג אוויר
29 קיצוניים של חום וקור; 5. הצפות וסחף בתקופות גשומות; 6. העדר כמות מספקת של שמש ואור
30 בתקופת החורף; 7. תמותת שתילים עקב אי יכולת חומר חיטוי לחדור לאדמות הכבדות, שמהוות
31 את מרבית האדמות ברמת השרון; 8. אדמות מנוצלות לאורך שנים ללא מחזור זרעים.

32
33 מר יעקב שפיר נחקר באשר לשיעור הפחת בחלקות המערער והשיב, כדלקמן (פרוטוקול מיום
34 8.2.15, עמ' 17 ש' 29 עד עמ' 18 ש' 9):

35 "ש. אתה לא יודע להגיד לי מה הפחת של המערער?
36 ת. בערוגות טובות אמור להיות 6,500 שתילים לדונם, אני קטפתי 4,000 מערוגות
37 טובות. זה פחת טבעי. על זה לא הורדתי כסף. הורדתי רק כשזה ירד מתחת לזה, והיו
38 הרבה מקרים כאלה.
39 ש. אתה יודע כמה המערער שתל?
40 ת. אני יודע שהיו לו כמה מאות דונמים, יש גם מחזוריות.
41 ש. כמה בסך הכל הוא שתל?"



בית המשפט המחוזי בתל אביב – יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 1029/09; ע"מ 18977-02-14; ע"מ 53717-01-13; ע"מ 42130-01-11 קנטור נ' מדינת ישראל (פ"ש כפר סבא)

לפני: כב' השופטת ד"ר מיכל אגמון-גונן

1 ת. למחזור? לא יודע להגיד לך. כמה שתילים הוא שתל בשדה? להערכתך יש משהו
2 כמו במטר רץ 10... זה 6,500 שתילים לדונם להערכתך הוא שתל.
3 ש. לשאלת בית המשפט: ואתה אומר שאם מגיעים ל-4,000 טובים זה פחת נורמלי?
4 ת. כן. אם היה 4,000 יכול להיות שהייתי נשאר שם עד היום.
5 ש. אבל זו הערכה רק, אין לך ידיעה.
6 ת. כשאתה עובד 15 שנה זה הופך להיות הרבה יותר מהערכה."
7

8 ובהמשך (שם, עמ' 20 ש' 18-26):

9 "ש. אתה בחוות דעתך מציין סחורה ואומר שמדובר על עודפי ייצור. איך אנו יודעים
10 שמדובר בעודפים ושלא קטפו את זה?
11 ת. אפשר להאמין ואפשר לא. אני באתי כשזה היה בשל לגמרי ולא קטפו כי היה
12 עודף. ולמה היו עודפי ייצור, כי הבשילו בבת אחת כמה שטחים ביחד והוא לא היה
13 יכול לקטוף את זה. לדוגמה, אם אתה שותל בפברואר ובמרץ ופתאום מזג האוויר
14 מתחמם במהירות, או שסתם יש עודפים בשוק, אז נוצרים עודפי ייצור.
15 ש. אז מה עושים עם עודפי הייצור, משאירים את זה שיירקב?
16 ת. חורשים את זה. זה לא משהו נדיר, זה קורה. לא רק אצלו, בהרבה מקומות, אצל
17 הרבה חקלאים."
18

19 הנה כי כן, חוות הדעת שהציג המערער מבססות את הטענה, כי שיעור הפחת בעסקו מגיע כדי
20 40% לכל הפחות.

21
22 מעבר לכל אלה, הרי שמטעם המערער הוגש תצהירו של מר גדי צפריר, אשר שימש במועדים
23 הרלבנטיים לענייננו כמדריך מקצועי ראשי בגידולי עלים וכרובים באגף הירקות במשרד החקלאות.
24 תצהירו של מר צפריר מבסס לחלוטין את טענת המערער, כי שיעור הפחת בעסקו מגיע כדי 40%. מר
25 צפריר, שהועסק במשרד החקלאות במשך כ-37 שנים עד לפרישתו בשנת 2012, הצהיר, כי באביב
26 שנת 2003, בעקבות בקשה שהועברה אליו ממועצת הצמחים, הוא שימש כבורר בין המועצה לבין
27 המערער, וזאת לאור מחלוקת שהתעוררה בין הצדדים באשר להיקפי השיווק המוצהרים על ידי
28 המערער. מר צפריר התבקש לבדוק את שטחי הגידול של המערער ולברר עד כמה הצהרתו של
29 המערער מדויקת ותואמת את המציאות. לתצהירו של מר צפריר צורף מכתב רשמי ששלח ביום
30 27.2.08 למועצת הצמחים, מתוקף תפקידו במשרד החקלאות, שבו הוא מאשר, כי שיעור הפחת
31 בחלקות המערער עומד על 40%. בתצהירו ציין, כי הסיבות העיקריות לפחת של 40% היו סחף
32 בקרקע, בעיות קליטה, קשיים באספקת מים, בעיות באיכות המים וסיבות נוספות.
33

34 מר גדי צפריר התייצב לעדות מטעם המערער והסביר בעדותו את נסיבות שליחת המכתב האמור
35 (פרוטוקול מיום 8.2.15, עמ' 23 ש' 24 עד עמ' 24 ש' 19):

36 "ש. אתה מתייחס בתצהירך למכתב ששלחו לך בשנת 2003. בתפקידך קיבלת הרבה
37 מכתבים? ערכת הרבה חוות דעת?
38 ת. אני לא קיבלתי שום מכתב, אני כתבתי מכתב.
39 ש. תפרט.



בית המשפט המחוזי בתל אביב – יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 1029/09; ע"מ 14-02-18977; ע"מ 13-01-53717; ע"מ 11-01-42130 קנטור נ' מדינת ישראל (פ"ש כפר סבא)

לפני: כב' השופטת ד"ר מיכל אגמון-גונן

1 ת. בעקבות פניה שקיבלתי מ... הנושא התחיל מפניה שקיבלתי ממועצת הירקות דאז,
2 קודמתה של מועצת הצמחים דהיום, על-ידי בכיר במועצת הירקות דאז, יעקב מזרחי,
3 שביקש ממני לשמש בורר, אני מדגיש לא בורר במובן המשפטי שמתמנה על-ידי בית
4 המשפט, אלא איזושהי בוררות בהסכמה בין המועצה ובין המערער, לבחון האם היקף
5 השיווק של חסה תואם את מה שהוצהר על-ידי המערער כלפי מועצת הירקות. אני
6 צריך להסביר משהו בעניין של חסה. חסה מכל גידולי הירקות הוא היחיד שהשיווק
7 לא נעשה על בסיס משקלי אלא על בסיס של יחידות. ראשי חסה. כל עוד מדובר על
8 שוק טרי... לכן קל מאד לבחון את הנושא שלשמו התבקשתי להיות בורר בין מועצת
9 הירקות לבין המערער, כיוון שידוע על סדר גודל של כמה אלפי שתילים לדונם, שמזה
10 נגזר פחת מתקבל על הדעת של עד 10% אצל מגדלים טובים ובתנאי גידול טובים.
11 במקרה של מגדלים פחות טובים בתנאי גידול פחות טובים, ובמקרה הזה שני
12 הדברים נכונים לגבי המערער, היותו מגדל פחות טוב וגם היותו מגדל בתנאים פחות
13 מוצלחים, קבעתי בשורה התחתונה של הבוררות שהיקף הפחת במקרה הנדון של
14 רמת השרון, עמד על 40%. המועצה קיבלה את המכתב שעליו שאלת אותי כדוח על
15 הבוררות הזו, והיא קיבלה גם את המסקנות שלי, בזה ראיתי את העניין כסגור.
16 ש. 40% זה נמוך מבחינתך?

17 ת. זה גבוה מאד. הפחת המקובל הוא כ-10% ומטה... צריך לעשות אבחנה בין שני
18 סוגי חסה. יש יותר משני סוגים אבל במקרה של המערער זה היה בעיקר שני סוגים,
19 חסה רומית שזה היה הרוב וחסה אייסברג שזה היה המיעוט. המונח "חסה
20 אמריקאית" הוא מקובל, שגור, אבל הוא לא נכון. חסה אמריקאית זה חסה אייסברג.
21 בחסה אייסברג לא רק אצל המערער אלא אצל כל מגדל, הפחת גדול יותר. בקיץ הוא
22 יכול להגיע בקלות ל-40-30% ובעונות הסתיו והחורף, שזו עונה אופטימלית, הוא
23 עלול להגיע לכ-20%."

24
25 מר גדי צפריר הבהיר בעדותו, כי מאחר שהדוח שערך בשנת 2003 אבד, הוא כתב את המכתב מיום
26 27.2.08, שבו חזר על ממצאיו, כפי שבאו לידי ביטוי בדוח שערך בשעתו (שם, עמ' 26 ש' 27 עד עמ' 27
27 ש' 6):

28 "... הייתה אלי פניה מהמערער שהזכיר לי את הדוח שכתבתי למועצת הירקות דאז,
29 ושאל אותי האם העתק מהדוח נמצא ברשותי. אמרתי לו שכמובן שלא, לא הייתה לי
30 סיבה לשמור אותו. ואז הצעתי למערער לפנות למועצת הצמחים שהיא הגלגול החדש
31 של מועצת הירקות, למנהל ענף הירקות ולבקש ממנו למצוא את הדוח שלי. אני מניח
32 שזה מה שהוא עשה, אני גם זוכר שהוא פנה והתשובה שהוא נתן לי זה שגם הם לא
33 מוצאים את הדוח. ואז נוצר מצב שלאף אחד מהצדדים, לא לי, לא למועצת הצמחים
34 ולא למערער יש את הדוח שכתבתי בזמנו. ואז אני יכול רק לשער אחת משתי
35 אפשרויות, או שהתבקשתי על ידי המערער, אני לא זוכר, לכתוב מכתב בעניין הזה
36 למנהל ענף הירקות במועצת הצמחים, מר נונה אברהם ארליך, ולהזכיר לו את קיום
37 הדוח ומה עלה ממנו. או שביוזמתי כתבתי את המכתב הזה כי חשבתי שאולי מועצת
38 הצמחים עלולה... לא, אני חושב שמיוזמתי החלטתי לכתוב את המכתב הזה כדי לרענן
39 את הזיכרון של מועצת הצמחים."

40
41 יש לייחס חשיבות יתרה לעדותו של מר גדי צפריר, שהינו בעל תפקיד רשמי במשרד החקלאות,
42 וככזה אינו בעל עניין בתוצאות ההליך, מה גם שהשומה נשענת, במידה רבה, על התחשיב הענפי של
43 משרד החקלאות. זאת ועוד. מר צפריר בחן את עסקי המערער בזמן אמת, ולא לצורך ההליך. עדותו
44 של מר צפריר, המצטרפת ליתר עדויותיהם של המומחים מטעם המערער, אכן תומכת בטענתו של
45 המערער, כי שיעור הפחת בעסקו מגיע לכ-40%.



בית המשפט המחוזי בתל אביב – יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 1029/09 ; ע"מ 18977-02-14 ; ע"מ 53717-01-13 ; ע"מ 42130-01-11 קנטור נ'
מדינת ישראל (פ"ש כפר סבא)

לפני: כב' השופטת ד"ר מיכל אגמון-גונן

1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25

כשאלו הם פני הדברים נחה דעתי, כי על אף עמידתו של פקיד השומה בחובת ההצדקה לשלול את שומות המערער, עלה בידי המערער להוכיח, כי כמויות התוצרת החקלאית שעמדו בבסיס חישוביו של פקיד השומה היו מופרזים. אשר על כן באתי לכלל מסקנה, כי יש מקום לתקן את השומות בנקודה זו.

על רקע האמור לעיל, ולאור הצהרת המערער בחקירתו הנגדית, כי שיעור הפחת שלו עומד על כ- 38% בממוצע, יוצאו למערער שומות מתוקנות, שבגדרן יובא בחשבון שיעור פחת אחיד ממוצע של 38% לכלל הגידולים.

6. סוף דבר

ערעורי המס שלפני מתקבלים בחלקם, באופן שעל המשיבה להוציא שומה מתוקנת לכל אחת משנות המס שבערעור, אשר תחושב בהתאם לאמור לעיל, היינו לפי פחת בשיעור של 38%.

בנסיבות העניין ולאור התוצאה לעיל, לא מצאתי לחייב מי מהצדדים בהוצאות משפט.

ניתן היום, כ"ט ניסן תשע"ז, 25 אפריל 2017, בהעדר הצדדים.

ד"ר מיכל אגמון-גונן, שופטת