



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 45211-03-21 שקלים נ' אגף המכס והמע"מ - טבריה

תיק חיצוני:

לפני כבוד השופטת עירית הוד

יואב שקלים
ע"י ב"כ עו"ד דכור סוהיל

המערער

נגד

אגף המכס והמע"מ – טבריה
ע"י ב"כ עו"ד אירן נתן פרקליטות מחוז צפון-אזרחי

המשיב

1

פסק דין

2

רקע

3

4

5

6

7

8

9

10

11

12

13

14

15

16

17

18

19

20

21

22

23

24

25

1. לפני ערעור שהוגש לפי סעיף 83 לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 (להלן: "החוק") ותקנות מס ערך מוסך ומס קניה (סדרי דין בערעור), תשל"ו-1976 (להלן: "התקנות"). הערעור הוגש לאחר שנדחתה השגה שהגיש המערער כנגד שומת עסקאות שהוציא לו המשיב וכן כנגד החלטת המשיב לפסול את ספרי המערער.

2. המערער נרשם בחודש ינואר 2007 אצל המשיב כעוסק פטור בענף מכירת ביגוד. תיקו של המערער נסגר ביום 1.1.09. ביום 9.10.16 נפתח ע"י המייצגת של המערער תיק עוסק במע"מ כעוסק מורשה למכירת ביגוד.

3. בחודש יולי 2019 עשה המשיב ביקורת אצל המערער. בעקבותיה חויב המערער בשומה בקביעת מס, לתקופה שבין 01/14 ועד 06/16 מאחר והמערער לא היה רשום במע"מ בתקופה זו כעוסק. כמו כן חויב המערער בשומת עסקאות לפי מיטב השפיטה לתקופה שבין 08/16 ועד 10/19. זאת ועוד נפסלו ספרי המערער בכל התקופה המבוקרת.

טענות המערער בתמצית

4. משנת 2007 המערער נרשם אצל המשיב כעוסק פטור. תיקו לא נסגר כלל ובחודש אוגוסט 2016 שונה סווג התיק לעוסק מורשה. המערער מדווח ומשלם כנדרש וללא דיחוי.

5. ביום 7.8.19 הותקף המערער בביתו בנוכחות בני משפחתו במסגרת חיפוש שערך צוות מטעם המשיב. המערער מכחיש את טענת המשיב לפיה חטף חלק מהמסמכים וברח מהבית. לטענתו, הוא פשוט ראה לנכון לזרוק פתקי נייר אישיים, ללא קשר לעסק. כתוצאה



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 21-03-45211 שקלים נ' אגף המכס והמע"מ - טבריה

תיק חיצוני:

- 1 מאירוע החיפוש שכלל איומים ותקיפה פיזית, המערער נאלץ לפנות לקבל טיפול רפואי
- 2 והתגלו אצלו בעיות רפואיות. המשיב פרסם את אירוע החיפוש והוציא דיבתו של המערער.
- 3
- 4 6. המערער והמייצגת שלו רואת חשבון מרים מלכיר (להלן: "המייצגת") הופיעו בפני נציגי
- 5 המשיב לדיונים. בניגוד להוראות המחייבות, המשיב לא ערך תרשומת ו/או פרוטוקול
- 6 והמערער לא נדרש לחתום על אמרתיו מלבד בחקירה הסמוכה לאירוע החיפוש.
- 7
- 8 7. במסגרת ההחלטה בהשגה, נמסרה למערער שומת עסקאות לשנים 2016-2019 על סך כולל
- 9 של 522,326 ₪ בתוספת ריבית והפרשי הצמדה בסך 65,538 ₪. בנוסף על כך נמסרה לו
- 10 שומת קביעות מיום 1.1.14 ועד ליום 30.6.16.
- 11
- 12 8. קביעת המשיב לעניין פסילת ספרי המערער לכל התקופה המבוקרת מנוגדת להוראות הדין.
- 13 במסגרת הדיונים, נמנע המשיב מלמסור למערער ולמייצגת הודעה לעניין ההחלטה על
- 14 פסילת ספרים. המשיב לא הרים את הנטל לפי סעיף 77 לחוק ולא הוכיח, כי התגלתה
- 15 סטייה מהותית בניהול הפנקסים בעסק ו/או כל ליקוי המעיד על תוצאה זו. דין פסילת
- 16 הספרים להתבטל על כל המשתמע מכך.
- 17
- 18 9. המשיב הוציא שומת עסקאות בהתחשב במחיר מכירה של ארגז במשלוח. המשיב ערך
- 19 חישובים בעלמא מבלי שהייתה לו מודעות סובייקטיבית לגבי תכולת הארגז ושווי
- 20 התכולה. המשיב קבע, כי המשלוחים מכילים סחורה שמכר המערער והופק ממנה רווח
- 21 ואין זה המצב. במהלך הדיונים, הציג המערער לנציגי המשיב הצהרה מטעם הספק "מדים
- 22 זיוה" (להלן: "הספק" או "מדים זיוה") לפיה החבילות שנשלחו למערער באמצעות חברת
- 23 "כץ משלוחים" (להלן: "כץ משלוחים") כללו דברים פסולים שלא היה בהם שימוש
- 24 והחבילות נמסרו לקיבוצים ויישובים באזור ללא תמורה. המערער אף הציג בפני נציגי
- 25 המשיב מכתב תודה מעמותה למען הקשיש המאמת את הטענה. לא ניתן לבסס חיוב
- 26 עסקאות ומס בגובה שנקבע בהסתמך על קביעות ערטילאיות שאינן מבוססות ונעדרות
- 27 תמיכה עובדתית.
- 28
- 29 10. באשר לחיוב משנת 2014 ועד ליוני 2016, הרי שהחישוב מסתמך על מידע שגוי. המשיב ערך
- 30 חיוב ערטילאי לכמות ארגזים וקביעת ערך כספי לתכולתם. המשיב שגה שעה שהסתמך על
- 31 השערות לגבי תכולת הארגזים ושוויה. אין בסיס עובדתי וראייתי לטענות המשיב בעניין
- 32 קביעת עסקאות ו/או אחוזי רווח ו/או קביעת כמויות הסחורה. המשיב טען, כי נמצאו בבית



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 45211-03-21 שקלים נ' אגף המכס והמע"מ - טבריה

תיק חיצוני:

- 1 המערער שלושה דפים וכי כביכול מדובר בהצעת מחיר. מעיון בדפים עולה, כי מדובר
2 בטבלת מחירים ושני דפים של הצעות ישנות מאוד שהגיעו לידי המערער במסגרת עיסוקו
3 לפני שנים. אין בדפים אלו פרט כלשהו שניתן לבסס באמצעותו ולו נתון מזערי ביותר
4 שיוביל לקביעות המס שנקבעו.
5
- 6 11. המשיב קבע אחוז רווח של 58% תוך הסתמכות על קביעותיו בהתאם להשוואה שערך מול
7 כמות הארגזים וקביעת שווי התכולה באופן שרירותי ובלתי מבוסס.
8
- 9 12. לעניין הנכסים שרכש המערער, הרי שבמשך שנותיו כעצמאי חסך. כמו כן, המשיב לא טרח
10 לאמת את טענות המערער בעניין הירושה מאביו. מדובר בנכסים משפחתיים שנרשמו על
11 שם המערער בהיות המבוגר האחראי שעל כתפיו האחריות לשמירת נכסי המשפחה.
12
- 13 13. המשיב ראה לנכון שלא להשיב למערער את מס התשומות בניגוד להוראות הדין וללא
14 הסבר כמתחייב מרשות הפועלת על פי כללי הסבירות המנהלית. המשיב התעלם לחלוטין
15 ממס התשומות האמור במסגרת השומות שהוציא. המשיב התעלם ממס התשומות שהוא
16 אמור להחזיר למערער ו/או לחלופין לקזז ממס העסקאות שנקבע על ידו במסגרת השומות.
17
- 18 **טענות המשיב בתמצית**
19
- 20 14. על המערער מוטל הנטל להוכיח כל רכיבי הערעור.
21
- 22 15. בחודש יולי 2019 נערכה ביקורת אצל המערער. הביקורת העלתה חשד שהמערער עסק
23 במסחר בבגדי עבודה לכל הפחות החל מתחילת שנת 2014, הוציא ללקוחותיו חשבוניות
24 מס ולא דיווח עליהן לשלטונות מע"מ. לאור הראיות שנאספו, הוצאו צווי חיפוש וצווים
25 לבנקים. ביום 7.8.19 בוצע חיפוש בבית המערער. במהלך החיפוש נתפסו מסמכים רבים.
26 בשלב מסוים במהלך החיפוש, המערער חטף חלק מהמסמכים, ברח מהבית והשליך אותם
27 לנחל באזור מגוריו. עובדי מע"מ תפסו חלק מהמסמכים שנזרקו למים והם כללו צ'קים,
28 חוזים ומסמכים של התנהלותו העסקית. המערער נעצר, נחקר באזהרה ושחרר לביתו
29 בערובה. ביום החיפוש נלקח המערער לבדיקה רפואית ולאחר זמן קצר נקבע, כי אין צורך
30 בטיפול והוא שוחרר מהמרפאה. בשל תלונותיו על כאבים בחזה הוא נחקר בעדינות. אכן,
31 היה פרסום של העובדות, לאחר בחינת הנתונים ולפי הנוהל המקובל.
32



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 21-03-45211 שקלים נ' אגף המכס והמע"מ - טבריה

תיק חיצוני:

- 1 במהלך הביקורת, אותרו אצל לקוחות המערער חשבוניות רבות שהמערער הוציא להם בגין
- 2 מסחר בבגדי עבודה בשנים 2016-2019. הביקורת העלתה, כי היה למערער ספק עיקרי בשם
- 3 מדים זיוה שסיפק לו את בגדי העבודה ושלח את הסחורה באמצעות חברת כץ משלוחים.
- 4 הספק לא שיתף פעולה עם הביקורת ולכן בוצע שיחזור של הסחורה שהועברה מהספק
- 5 למערער באמצעות שיחזור המשלוחים למערער שבוצעו על ידי כץ משלוחים. המערער נחקר
- 6 תחת אזהרה אולם לא שיתף פעולה.
- 7
- 8 17. הביקורת העלתה שבתקופה בין ינואר 2014 עד יוני 2016 המערער סחר בבגדי עבודה שקיבל
- 9 מהספק במשלוחים באמצעות כץ משלוחים ומכר ללקוחותיו. בחיפוש בביתו נמצאו
- 10 מסמכים וביניהם הצעות מחיר וכן, מסמך שכותרתו "מחירון סיטונאים 2014" אשר
- 11 המערער קיבל מהספק. מסמכים אלו יחד עם רשימת המשלוחים מעידים, כי בתקופה
- 12 האמורה ניהל המערער עסק בהיקפים גדולים ללא רישום במע"מ וללא דיווח על
- 13 עסקאותיו. המערער והמייצגת טענו, כי בתקופה זו המערער לא עבד וכי המשלוחים הם
- 14 של בגדים פסולים שנתרמו לקיבוצים/ למושבים/ לבני שבט המנשה. הטענות נטענו בעלמא
- 15 ללא ראיות תומכות. ניתנו למערער הזדמנויות רבות להמציא ראיות אולם לא הומצא דבר.
- 16 נקבע, כי המשלוחים הכילו סחורה מאחר שאותרו לקוחות שקיבלו את הסחורה
- 17 שבמשלוחים. המכתב ממועדון הקשיש על תרומה לכאורה אינו כולל פרטים נוספים. מועד
- 18 המכתב הוא לאחר תקופת הביקורת ואינו רלוונטי. בדיקת המשיב העלתה ספקות לגבי
- 19 מכתבו של הספק.
- 20
- 21 18. לאור האמור הוחלט, כי בתקופה האמורה ניהל המערער עסק למסחר בבגדי עבודה ללא
- 22 רישום במע"מ. בגין תקופה זו, הוא חויב בשומה בקביעת מס. כמו כן, הוא חויב בשומת
- 23 עסקאות לפי מיטב השפיטה לתקופה מחודש אוגוסט 2016 ועד לחודש אוקטובר 2019,
- 24 מאחר ולאור ממצאי הביקורת, בתקופה זו המערער סחר בבגדי עבודה בנוסף להשכרת
- 25 נכסים והפעלת יחידות אירוח. המערער קיבל סחורה מהספק באמצעות כץ משלוחים, מכר
- 26 אותה ללקוחותיו עבור תמורה והוציא ללקוחות חשבוניות מס. המערער לא דיווח על
- 27 עסקאות אלו. הלקוחות ניכו את מס התשומות והמערער מצדו לא רשם את החשבוניות
- 28 בספריו ולא שמר העתקים כנדרש.
- 29
- 30 19. שיעור הרווח שנקבע בשומה חושב בהתבסס על השוואת מחיר קניה למחיר מכירה ממספר
- 31 חשבוניות של המערער משנת 2019 אשר איתר המשיב. המערער לא שיתף פעולה עם
- 32 הביקורת ולא המציא מסמך כלשהו שיש בו כדי לסייע בבדיקת היקף המכירות ו/או שיעור



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 21-03-45211 שקלים נ' אגף המכס והמע"מ - טבריה

תיק חיצוני:

- 1 הרווח מהן. בגין התקופה מחודש יולי 2016 ועד אוקטובר 2019, המערער חויב בשומת
- 2 עסקאות רגילה עם הפרשי הצמדה וריבית. ספרי המערער נפסלו בכל התקופה המבוקרת.
- 3
- 4 20. מחודש אוגוסט 2016 ועד חודש אפריל 2019 רכש המערער שתי חנויות ומבנה באזור
- 5 תעשייה בקרית שמונה. המערער ניכה את התשומות בגין רכישת הנכסים האמורים. כמו
- 6 כן, בדיקת חשבונות הבנק של המערער ואשתו העלתה, כי בחשבונותיהם הופקדו בתקופה
- 7 זו סכומי כסף מהותיים. חלק מההפקדות בוצעו במזומן וחלק באמצעות שיקים של
- 8 לקוחות של המערער ממכירת בגדי עבודה. המערער לא הצליח להסביר את ההפקדות.
- 9 טענתו, כי קיבל כספים מבני משפחה נעדרת תימוכין. אמו של המערער נחקרה והעידה, כי
- 10 המערער תומך בה מאז פטירת אביו ובכך סתרה את טענתו, כי היא עוזרת לו כלכלית. מיום
- 11 1.1.07 ועד ליום 1.1.09 המערער היה רשום במע"מ כעוסק פטור. בשנת 2007 דיווח על
- 12 עסקאות בסך 17,420 ₪ ובשנת 2018 לא דיווח על עסקאות כלל. מיום 1.1.09 ועד ליום
- 13 9.10.16 המערער לא היה רשום במע"מ ולא דיווח כלל על עסקאות. לפי נתונים אלו נשמט
- 14 הבסיס לטענתו לפיה חסך מעמלו. מיום 9.10.16 ועד לתום תקופת הביקורת, המערער
- 15 דיווח על עסקאות לפני מע"מ בסך 131,840 ₪. באותה תקופה דיווח גם על תשומות אחרות
- 16 ותשומות ציוד. המערער לא המציא ראיות לגבי הירושה שלטענתו קיבל מאביו.
- 17
- 18 21. על חייב במס להגיש דו"ח תקופתי. הדו"ח אמור לכלול את כל העסקאות שמועד הוצאת
- 19 החשבוניות שלהן חל בתקופתו אף אם הנישום פטור מהוצאת חשבוניות וכן סך כל
- 20 העסקאות עליהן הוצאו חשבוניות מס, אף אם טרם הגיע המועד להוצאתן ובלבד שלא
- 21 נכללו בדו"ח קודם. אם לא הוציא חייב במס דו"ח תקופתי יקבע המס שעליו לשלם
- 22 בהתחשב בהיקף עסקאותיו או פעילותו ובהעדר נתונים לפי המשוער. אם חייב במס הגיש
- 23 דו"ח תקופתי והמנהל סבור, כי הדו"ח אינו מלא או אינו נכון או שאינו נתמך במסמכים
- 24 או בפנקסי חשבונות כפי שנקבע, רשאי המנהל לשום את המס המגיע או מס התשומות לפי
- 25 מיטב השפיטה. בחוק נקבעה חובה לניהול פנקסים. עוד נקבע, כי אם החייב במס לא ניהל
- 26 פנקסים כנדרש או שניהל בסטייה מהותית מהוראות החוק או התקנות, ניתן להטיל עליו
- 27 קנס בשיעור 1% מסך כל מחירי עסקאותיו. פסילת הספרים נעשתה כדין לאחר הפעלת
- 28 שיקול דעת ולאור הממצאים שהיו לנגד עיני המשיב. הודעה על פסילת הספרים נמסרה
- 29 למערער עם השומות. במהלך הדיונים בהשגה בעניין פסילת הספרים לא התקבלה תגובת
- 30 המערער או המייצגת.
- 31
- 32 22. לאחר שהמערער הגיש השגה נערכו שלושה דיונים בהם נכחו המערער והמייצגת. בדיונים
- 33 נערכו תרשומות כדין והן הועברו לב"כ המערער במסגרת גילוי המסמכים. המערער נכח



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 21-03-45211 שקלים נ' אגף המכס והמע"מ - טבריה

תיק חיצוני:

1 בדיונים עם המייצגת וגם נחקר באזהרה. במהלך החיפוש בביתו נתפסו מסמכים. הסברי
2 המערער לגביהם היו לכל הפחות לא הגיוניים ולכן לא התקבלו. המערער לא שיתף פעולה
3 בחקירותיו ואף פגע בהן. בחקירתו עומת עם ממצאים שונים, מסמכים וראיות שנמצאו
4 בביתו, אצל הספק, אצל לקוחות ובבנקים. הסבריו וטענותיו נדחו מאחר ולא התאימו
5 לממצאים ולא נתמכו כמצופה וכדין. השומה וקביעות המס הסתמכו על נתונים עובדתיים
6 אלה. לאחר הדיונים, בדיקת הנתונים והפעלת שיקול דעת, מצא המשיב לדחות את ההשגה
7 מהנימוקים שפורטו בהחלטה. בביקורת נקבע, כי ספרי המערער נוהלו בסטייה מהותית
8 מתקנות מס ערך מוסף (ניהול פנקסי חשבונות), תשל"ו-1976 ולכן אינם קבילים. בהתאם
9 להוראות סעיף 39(ב) לחוק, המנהל רשאי שלא להחזיר את עודף מס התשומות.

10

11 23. החלטת המשיב מפורטת וסבירה והיא ניתנה בסמכות. לא נפל בה פגם המצדיק את קבלת
12 הערעור.

13

14

15

הראיות

16 24. מטעם המערער הוגש תצהיר עדות ראשית של המערער עצמו. מטעם המשיב הוגש תצהיר
17 עדות ראשית של מר איברהים חוסאם (להלן: "חוסאם")- מנהל תחום ביקורת חשבונות
18 במשרד מע"מ טבריה. המצהירים העידו ונחקרו על האמור בתצהיריהם. הצדדים הגישו
19 ראיותיהם וסיכמו טענותיהם בעל פה.

20

21

22

דיון ומסקנות

23 25. האם יש להתערב בהחלטת המשיב בהשגה שהגיש המערער. זו המחלוקת בה דרושה
24 הכרעה במסגרת הערעור שלפני.

25

26 26. לאחר שקילה ובחינה של מכלול טענות הצדדים והחומר המונח לפניי מצאתי, כי החלטת
27 המשיב ניתנה כדין ואין הצדקה להתערב בה מהנימוקים שיפורטו.

28

29

30

פסילת ספרי המערער ונטל השכנוע

31 27. אציין, כי במסגרת סיכומיו, התייחס בא כוח המערער לעניין נטל השכנוע וטען, כי הוא
32 מוכן לבוא לקראת המשיב כך שהמערער ייקח את נטל השכנוע על כתפיו. למעשה
33 אין מחלוקת לעניין נטל השכנוע. למעלה מהדרוש אציין, כי במקרה בו עסקינן **המשיב פסל**



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 21-03-45211 שקלים נ' אגף המכס והמע"מ - טבריה

תיק חיצוני:

- 1 **את ספריו של המערער בכל התקופה המבוקרת לאחר שמצא, כי הלה לא ניהל ספרים**
2 **כנדוש בחוק.** כאשר מערער מבקש לערער על שומת מס שנקבעה לו במקרה בו נפסלו ספריו
3 וקיימת בין הצדדים מחלוקת פנקסית, כמו במקרה שלפני, הרי **שנטל ההוכחה מוטל על**
4 **כתפי המערער.** שומה לפי מיטב השפיטה אינה נקבעת על סמך ספריו של הנישום אשר
5 נפסלו. לפיכך, על כתפי הנישום מוטל הנטל לסתור את השומה ולעניין זה אין בידו להסתמך
6 על ספריו הפסולים.
7
8 28. בית המשפט העליון קבע, כי נטל ההוכחה בערעורי מס, כמו בכל הליך, כולל את נטל
9 השכנוע ואת הבאת הראיות. נטל הבאת הראיות הוא נטל משני. נקבע, כי כדי ללבן את
10 סוגיית נטלי ההוכחה יש לבחון, האם השאלה שבמחלוקת היא שאלה פנקסית או שאלה
11 לבר פנקסית והאם פנקסי הנישום נפסלו. ככל שמדובר בשאלה לבר פנקסית, הרי שנטל
12 השכנוע ונטל הראיה באותו עניין יקבעו על פי הדין הכללי ואין כלל חשיבות לשאלה אם
13 הפנקסים באותו עניין נפסלו אם לאו. לעומת זאת, **אם מדובר בשאלה פנקסית, הרי שיש**
14 **חשיבות מכרעת לשאלה, האם פנקסיו של הנישום נפסלו על ידי המנהל.** אם פנקסי
15 הנישום לא נפסלו ומדובר בשאלה פנקסית אז נטל הבאת הראיות יוטל על כתפי המנהל.
16 מאידך, **אם פנקסי הנישום נפסלו, הרי שנטל השכנוע ונטל הבאת הראיות מוטלים על**
17 **כתפי הנישום** (ראה: רע"א 3646/98 כ.ו.ע לבנין בע"מ נ' מס ערך מוסף, פ"ד נו(4), 891 ו-
18 רע"א 1436/90 גיורא ארד, חברה לניהול השקעות ושירותים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף,
19 פ"ד מו(5) 101). אציין עוד, כי בסעיף 83(ד) לחוק נקבע, כי בערעור "חובת הראיה היא על
20 המערער, אם הדו"ח אינו נתמך בפנקסי חשבונות שנוהלו כדין".
21
22 29. בהתאם לסעיף 66 לחוק, על חייב במס לנהל פנקסים ורשומות בצורה ובדרך שקבע שר
23 האוצר, דרך כלל או לסוגי עוסקים או חייבים במס. בסעיף 36 לתצהירו טען המערער, כי
24 ניהל ספרים בהתאם לחוק ולא היה מקום לקביעת המשיב בעניין פסילת ספריו בשנים
25 הרלוונטיות. בעדותו, המערער נשאל אילו ספרים היה צריך לנהל והשיב, כי חשבוניות של
26 עוסק מורשה. המערער נשאל האם זהו והשיב, כי זה מה שידע ומה שמנהלת החשבונות
27 אמרה לו. לטענתו, זה מה שניהל (עמ' 14 ש' 39-37, עמ' 15 ש' 4-1). במהלך עדותו הועלו
28 בפניו טענות לגבי ספרים שלא ניהל כלל או שניהל בסטייה מהותית. בתגובה טען בא כוחו,
29 כי המערער אינו חייב לנהל את הדברים שהוקראו לו וכי יש לברר אצל רואה החשבון, ולא
30 אצל המערער, מה ניהל (עמ' 15 ש' 36-13). כאשר נשאל המערער לגבי ספר תקבולים,
31 רשימות מלאי וספר לקוחות הוא ובא כוחו טענו, כי זה אצל רואה החשבון (עמ' 16 ש' 2-
32 7). ברי, כי ככל שהמערער ניהל את הספרים האמורים הרי שהיה עליו להציגם למשיב. ככל
33 שהספרים נמצאו אצל רואה החשבון של המערער, כפי שנטען, סביר, כי היה פועל לשם
34 הצגתם. אם לא עשה כן בשלב ההשגה, אזי לכל הפחות היה מצופה ממנו להציג את הספרים



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 21-03-2011-45211 שקלים נ' אגף המכס והמע"מ - טבריה

תיק חיצוני:

- 1 בשלב הערעור בו הוא מבקש לשכנע, כי נפל פגם בהחלטת המשיב לפסול את ספריו, למרות
2 שלשיטתו נוהלו כדין.
3
- 4 30. בעדותו, התבקש המערער להתייחס לכך שבחקירות הוא התבקש להביא את הספרים של
5 2016 ו-2017 והשיב שעליו לחפש אותם. בהמשך העיד, כי מה שחיפש הוא הביא למנהלת
6 החשבונות, מאחר ולשיטתו לא ידע שהוא צריך להביא למע"מ, למרות שנתבקש לעשות כן.
7 כאשר נטען בפניו, כי לא נמצא אצלה דבר, השיב המערער, כי הוא אינו יודע. המערער העיד,
8 כי מה שהביא הוא הביא לה וכי אין לו מה להחביא או להסתיר (עמ' 12 ש' 29-38, עמ' 13
9 ש' 1-2 עמ' 14 ש' 19-32). עוד נטען בפני המערער, כי בחקירתו אמר שזרק את הספרים לפח.
10 המערער השיב, כי הכוונה לפנקסים שרשום עליהם יואב הדפסת חולצות. לטענתו, מנהלת
11 החשבונות אמרה לו שזה לא טוב ולזרוק את זה (עמ' 13 ש' 3-27). המערער שב והעיד, כי
12 הביא את כל החומר למנהלת החשבונות חרף טענת המשיב, כי אצל רואת החשבון לא נמצא
13 דבר מלבד קלסר אחד עם מסמכי שכירות (עמ' 13 ש' 29-31). הוא הופנה לכך שבחקירה
14 אמר שהוא צריך לחפש את החומר ושב וטען, כי כל הניירת אצל המנהלת (עמ' 13 ש' 32-
15 34). המערער לא זימן את המייצגת שלו על מנת שתאשר את עדותו לעניין זה.
16
- 17 31. המערער נחקר לפני לגבי שנת המס 2016, שבה היה חייב במע"מ כעוסק מורשה והוציא
18 קבלות. הוא נשאל מדוע לא דווח דבר למשיב והשיב תחילה, כי לא הבין את השאלה. כאשר
19 נשאל שוב, כי בתקופה זו הוא כבר מדווח כעוסק מורשה ומוציא קבלות ללקוחות שלו
20 ומדוע אינו מדווח השיב, כי העביר הכל למנהלת החשבונות שלו. כאשר נשאל מדוע לא
21 הביא אותה לעדות השיב, כי "מאיפה אני, אני יודע הייתי צריך להביא אותה" (עמ' 10
22 ש' 33-38, עמ' 11 ש' 27-31). המערער נשאל היכן הדיווח על העסקאות משנים 2016-2019
23 ואפילו משנת 2014 לאור המחירוני שנימצאו והשיב, כי אינו יודע. הוא טען שהוא לא מבין
24 בניירת וכי העביר הכל למנהלת החשבונות (עמ' 12 ש' 18-26). חוסאם העיד, כי פנו למייצגת
25 של המערער שמסרה את מה שהיה לה וכי לגבי השנים 2014-2016 אמרה שאין לה כלום
26 (עמ' 45 ש' 17-26).
27
- 28 32. טענת המערער לגבי העברת המסמכים למנהלת החשבונות נטענה בעלמא. כאמור הוא אף
29 לא טרח לזמנה לעדות על מנת שתתמוך בדבריו. המשיב לא איתר את המסמכים האמורים
30 אצל מנהלת החשבונות של המערער. ברי, כי היה על המערער להציג למשיב את כל
31 המסמכים הרלוונטיים כפי שהתבקש לעשות במהלך ההליכים שהתנהלו בפני המשיב.
32 המערער לא עשה כן, לא במסגרת ההשגה ואף לא במסגרת ההליך שלפני, ואף לא זימן את



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 21-03-45211 שקלים נ' אגף המכס והמע"מ - טבריה

תיק חיצוני:

- 1 מנהלת החשבונות לעדות. טענותיו לגבי המסמכים המצויים בידיה נטענה בעלמא ולא
2 הותירה עליי רושם אמין.
3
- 4 33. אוסיף, כי בחקירתו טען המערער, כי אמצעי התשלום שקיבל מהלקוחות היה צ'ק אותו
5 הפקיד בחשבונו. המערער השיב בשלילה לשאלה, האם בגין כל שיק בנוגע לממכר בגדים
6 הוא הוציא חשבונית מס. **הוא טען שלא ידע שכל דבר צריך לרשום ולהוציא וכי החליט על**
7 **דעת עצמו על איזה שיק להוציא חשבונית ועל איזה שיק לא.** בחקירתו מיום 7.8.19, טען
8 המערער, כי חלק מהצ'קים ממסחר בבגדים הופקדו בחשבונות אחרים. חלק הופקדו אצל
9 אשתו וחלק קטן אצל אמו, כדי לעזור לה. אציין, כי בחקירה מיום 3.7.19 טען המערער, כי
10 לא השתמש בחשבון הבנק של אשתו לצורך העסק ולא הפקיד בו כסף או שיקים שקיבל
11 מלקוחותיו. זאת ועוד, בחקירתו הוצגה לו חשבונית אשר הוא טען, כי לא הוא הוציא אולם
12 הוא אישר, כי קיבל והפקיד שיק אשר מפרטיו עולה, כי ניתן עבור החשבונית האמורה.
13 כאשר נשאל איך יכול להיות שהשיק הוא בגין חשבונית שהוא טוען שלא הוציא השיב, כי
14 אינו יודע. בהמשך אישר, כי מכר ללקוח סחורה וקיבל את השיק בתמורה. המערער טען
15 בחקירתו, כי אינו יודע מי הוציא את החשבונית וכי היה חונק אותו עכשיו אם היה יודע מי
16 זה. משכך, נשאל האם קיבל תמורה עבור הסחורה ולא הוציא חשבונית והשיב, כי הוציא
17 חשבונית. נטען בפניו, כי טען שלא הוציא אותה והוא השיב, כי אינו יודע. בחקירתו נשאל
18 האם עסק במכירת בגדים והטבעת לוגו עליהם משנת 2014 ועד למועד החקירה והשיב
19 בשלילה וכי עסק בזה בשנה-שנתיים האחרונות. לטענתו, לא עסק בזה בשנת 2014. בהמשך
20 טען, כי אינו זוכר וכי יכול להיות. כאשר נשאל לגבי שנת 2015 השיב, כי אינו זוכר וכי הביא
21 את הניירת שיש לו. לגבי שנת 2016 השיב המערער אותו דבר. גם לגבי השנים 2017 ו-2018
22 טען המערער, כי אינו זוכר. יש בכך כדי לעורר ספק משמעותי לגבי אמינות המערער וללמד
23 על דרך התנהלותו ובין היתר לעניין ניהול ספריו והוצאת חשבוניות.
24
- 25 34. **לאור כל החומר המונח לפני מצאתי, כי החלטת המשיב בנוגע לפסילת ספרי המערער**
26 **התקבלה כדין ועל סמך תשתית ראייתית כנדרש.** לכן מתווספת העובדה שבמסגרת
27 סיכומיו לא העלה בא כוח המערער טענות כנגד עצם פסילת הספרים.
28
- 29 שומה בקביעת מס ושומה לפי מיטב השפיטה
30
- 31 35. לאור פסילת ספרי המערער ולאחר שהמשיב מצא, כי המערער עסק במכר בגדים משנת
32 2014 מבלי שדיווח כדין על הכנסותיו, הוא חויב בשומה בקביעת מס בהתאם לסעיף 76
33 לחוק לתקופה שמשנת 2014 ועד לחודש יוני 2016, מאחר ובתקופה זו, המערער לא היה



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 21-03-45211 שקלים נ' אגף המכס והמע"מ - טבריה

תיק חיצוני:

- 1 רשום כעוסק. בהמשך שנת 2016 ועד לחודש אוקטובר 2019, חויב המערער בשומה לפי
2 מיטב השפיטה לפי סעיף 77 לחוק.
3
- 4 36. בסעיף 76(א) נקבע, כי "לא הגיש חייב במס דו"ח תקופתי, ייקבע המס שעליו לשלם
5 בהתחשב בהיקף עסקאותיו או פעילותו, ובאין נתונים- לפי המשוער (להלן - קביעת מס)".
6 בסעיף 77 נקבע, כי "הגיש חייב במס דו"ח תקופתי ולדעת המנהל הדו"ח איננו מלא או
7 איננו נכון או שאיננו נתמך במסמכים או בפנקסי חשבונות כפי שנקבע, רשאי המנהל לשום
8 לפי מיטב שפיטתו את המס המגיע או את מס התשומות של החייב במס (להלן- שומה)".
9
- 10 37. ברי, כי במקרה בו לא נוהלו ספרים כנדרש, כמו במקרה שלפני, הרי שלא ניתן להסתמך על
11 ספרי הנישום כשיקוף נאמן של המציאות ולקבוע את חובת המס על בסיסם. במקרים
12 כאמור, נדרש המשיב לקבוע את השומה תוך הפעלת שיקול דעתו. שומה כאמור מבוססת
13 על השערות, אומדנים והנחות בהתבסס על ניסונו המקצועי של המשיב ועל המידע שעלה
14 בידו להשיג במסגרת חקירתו. ברי, כי **לא ניתן לצפות או לדרוש, כי שומה כאמור תהא**
15 **מדויקת או כי יהיה בידי המשיב להוכיח, כי היא מדויקת.** אין להתעלם מהעובדה, כי
16 **מדובר בשומה שנקבעת על בסיס מידע חסר וזאת בשל התנהלות הנישום** אשר לא ניהל
17 ספרים כנדרש, לא המציא את המסמכים הרלוונטיים, לא שיתף פעולה בחקירותיו וכדומה.
18 **החובה המוטלת על המשיב בעת קביעת שומה כאמור היא, כי השומה תהיה שומה**
19 **סבירה.** כאשר נישום מגיש ערעור על שומה כאמור יבחן בית המשפט את סבירות ההנחות
20 שבבסיס השומה. **נטל השכנוע להוכיח, כי מדובר בהנחות לא סבירות מוטל במקרה שלפני**
21 **על המערער אשר ספריו נפסלו.** אציין, כי במקרה בו ההנחות שבבסיס השומה סבירות לא
22 ימהר בית המשפט להתערב בשומה שנקבעה.
23
- 24 38. מעיון בחומר המונח לפני עולה, כי יש ממש בטענת המשיב לפיה **המערער לא שיתף פעולה**
25 **עם הביקורת ולא המציא מסמכים שיש בהם כדי לסייע בקביעת היקף המכירות שלו או**
26 **שיעור הרווחים בעקבות המכירות האמורות.** הדבר עלה בבירור הן מחקירות המערער אצל
27 המשיב והן מעדותו לפניי. אציין, כי במהלך חיפוש שנעשה בביתו, חטף המערער מסמכים
28 מנציגי המשיב, ברח עמם מהבית והשליך אותם לנחל סמוך. בסעיף 6 לתצהירו הוא טען,
29 כי המסמכים שזרק לנחל היו **מסמכים אישיים בלבד.** כמו כן, בחקירתו אצל המשיב טען,
30 כי מדובר היה במכתב אישי וכי **לא היו שם שום מסמכים אחרים.** במהלך עדותו הוצגו לו
31 חלק מהמסמכים שהוצאו מהנחל ונטען בפניו, כי **מדובר בקבלות, שיקים, חוזים,**
32 **מחירוניהם וכו' ולא במסמכים אישיים.** המערער השיב, כי היה שם מכתב אישי עם בחורה
33 שהוא לא רצה שאשתו תדע. לטענתו, הוא ביקש את המכתב הזה מנציג המשיב אשר סירב



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 21-03-45211 שקלים נ' אגף המכס והמע"מ - טבריה

תיק חיצוני:

- 1 והכה אותו ואז הוא לקח את המכתב ואת כל הדברים. עוד טען המערער, כי מדובר בחוזים
2 של שכירות של בית ולא משהו שצריך לשלם עליו מס (עמ' 3 ש' 16-22, עמ' 4 שק 13-24).
3 לא היה בידי המערער ליתן תשובה מניחה את הדעת לשאלה מדוע זרק את המסמכים
4 שאינם אישיים וככל שאינם רלוונטיים כפי שטען. כאשר נשאל פעם נוספת טען, כי פעל
5 מתוך אינסטינקט כדי שהמכתב לא ייפול וכי זה מה שהיה חשוב לו (עמ' 4 ש' 32-38, עמ' 5
6 ש' 1-9). אציין, כי נציגי המשיב לא איתרו כל מכתב אישי כאמור (עמ' 5 ש' 10-11). כמו כן,
7 טענתו של המערער לפיה שמר את המכתב הנטען בין המסמכים שאותרו על ידי נציגי
8 המשיב בנחל וכי זו הסיבה שחטף את המסמכים והשליכם לנחל לא אמינה בעיניי. מעיון
9 במסמכים שנזרקו לנחל עולה, כי אין המדובר במסמכים אישיים בלבד. התנהלות זו של
10 המערער בעת החיפוש שנערך בביתו מעוררת חשד משמעותי לגבי אמינותו וספק רב לגבי
11 גרסתו ותומכת יותר בסברה, כי המערער ביקש להסתיר מסמכים שחשב שיכולים להרע לו
12 כלפי המשיב.
13
- 14 39. עוד עולה מהחומר שהמציא המשיב, כי **אף הספק לא שיתף פעולה עם המשיב ולא ניתן**
15 **היה להגיע באמצעותו למידע הרלוונטי לשם קביעת היקף פעולתו ורווחיו של המערער.**
16 מאחר והספק לא שיתף פעולה לא ניתן היה לקבל ממנו רשימות של הסחורה אשר העביר
17 למערער והמשיב נדרש לערוך את החישובים בעניין זה על סמך הערכות ובהתבסס על
18 נתונים שעלה בידו לאתר, כפי שיפורט בהמשך.
19
- 20 40. לגבי חוסר שיתוף הפעולה מטעם הספק אפנה לחקירותיהם של נציגי הספק, הגב' ליאורה
21 כהן ומר אריה אברהמי (נספח 10 לנ/2). מחקירתה של כהן ניכר, כי ביקשה להרחיק עצמה
22 מהעניין בטענה, כי אינה יודעת דבר, כי לא טיפלה במערער והכל נעשה על ידי אריאל.
23 טענתה, כי לא הייתה מודעת למשלוחים הרבים מאוד שנעשו למערער במהלך שנות
24 הביקורת לא מותירה רושם אמין בשים לב לכמות המשלוחים ולתפקידה בחברה שהיא
25 אחת מבעליה. אציין, כי הוצגו לה מסמכים מהם עולה, כי היו מאות משלוחים למערער
26 החל משנת 2014 ולא עלה בידה להסביר מדוע אין כרטיס של המערער בהנהלת החשבונות
27 של הספק עד לחודש פברואר 2019.
28
- 29 41. אברהמי טען בחקירתו, כי שלחו למערער סחורה פגומה שלא היו צריכים ושהשווי שלה
30 אפס מבחינתם. הוא טען, כי לפחות בהתחלה, הקשר שלו עם המערער היה של תרומה
31 שהוא העדיף לתת לו סחורה במקום לזרוק אותה לפח. לטענתו, **אינו יודע מה המערער**
32 **עשה עם הסחורה** והמערער לא שילם לו עבור הסחורה שקיבל ממנו משנת 2013 ועד
33 פברואר 2019. לאור טענת אברהמי, לפיה אינו יודע מה המערער עשה עם הסחורה האמורה



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 21-03-45211 שקלים נ' אגף המכס והמע"מ - טבריה

תיק חיצוני:

- 1 הרי שממילא אין בידו לתמוך בטענת המערער לפיה הסחורה נמסרה כתרומה. עוד טען
2 אברהמי, כי אינו יודע כמה הסחורה עלתה לו ושה זניח. לטענתו, אין בספרי הנהלת
3 החשבונות של החברה תיעוד של המשלוחים האמורים. אברהמי טען, כי אין בידו להפיק
4 את כמות וסוג הפריטים ששלח למערער ומה העלות שלהם. עוד טען, כי אין בידו להעריך
5 כמה משלוחים שלח למערער במהלך השנים הרלוונטיות. אברהמי טען בחקירתו, כי הוא
6 שילם על המשלוחים ששלח למערער וכאשר נשאל, האם נתן סחורה בחינם וגם שילם על
7 המשלוח השיב בחיוב. בעניין זה יש לזכור, כי מדובר בכמות משלוחים נכבדה מאוד. טענתו
8 של אברהמי לפיה מדובר בסחורה פגומה שהוא לא קיבל תמורה עבורה ואף שילם את
9 עלויות המשלוח אינה סבירה בלשון המעטה. **האמור בחקירתו של אברהמי מעורר ספק**
10 **משמעוטי באשר לאמינותו ותומך בטענה בדבר חוסר שיתוף פעולה של הספק עם המשיב.**
11
12 42. במסגרת סיכומיו טען בא כוח המערער, כי הגרסאות של נציגי מדים זיווה תואמות את
13 גרסת המערער. לטענתו, המשיב לא זימן את אברהמי לעדות ולכן יש לקבל את הודעת
14 אברהמי כראיה כבדת משקל. אינני מקבלת טענה זו. אף אם תתקבל הטענה, כי קיימת
15 התאמה בין גרסת המערער וגרסתו של אברהמי ברי, כי לא די בהתאמה בין הגרסאות כדי
16 ללמד, כי מדובר בגרסה נכונה. כאמור התרשמתי, כי הגרסה שמסר אברהמי בחקירתו
17 אינה סבירה ואינה אמינה ומצאתי, כי יש ממש בטענת המשיב לפיה הספק הוא בעל עניין
18 וכי לא שיתף פעולה עם המשיב. המערער לא זימן את מר אברהמי לעדות לתמיכה בגרסתו
19 ועל כן כל שנתר הוא להתרשם מסבירות הגרסה שמסר לחוקרים שאותה מצאתי כאמור
20 כבלתי הגיונית.
21
22 43. בעדותו הופנה חוסאם לדבריו של אברהמי בחקירתו והוא השיב, כי אברהמי הוא בעל
23 אינטרס עם המערער. לטענתו, הם ניהלו מערכת של סחר מכר ללא דיווח לרשות המסים
24 ולכן **טענותיו של אברהמי הן טענות בעלמא שלא נתמכו באף מסמך**. חוסאם הוסיף, כי
25 אברהמי לא המציא דבר אף שנדרש לעשות כן. לטענתו, האינטרס של אברהמי הוא להנמיך
26 את השווי של הסחורה משום שגם הם לא דיווחו על המכירות האלה למערער (עמ' 32 ש'
27 2-30, עמ' 33 ש' 1-13). טענותיו בעניין זה סבירות ומקובלות עליי.
28
29 44. בנסיבות אלו, סבירה בעיניי עמדת המשיב לפיה לא היה בידו להסתמך על הספק לשם
30 קביעת היקף הסחורה שקיבל המערער וכפועל יוצא מכך היקף מכירותיו והכנסותיו.
31 לפיכך, המשיב נדרש לקבוע את השומה בהעדר נתונים מהמערער ו/או מהספק.
32



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 21-03-45211 שקלים נ' אגף המכס והמע"מ - טבריה

תיק חיצוני:

- 1 45. מהחקירות של כהן ואברהמי עולה, כי הספק העביר את המשלוחים למערער באמצעות כץ
2 משלוחים. בנסיבות אלו, בחר המשיב לבחון את היקף הסחורה שקיבל המערער מהספק
3 באמצעות כץ משלוחים ובהתאם לכך לקבוע את היקף מכירותיו ורווחיו של המערער.
4 המשיב הסתמך על רשימת משלוחים שהעבירה כץ מהספק למערער (נספח 3 לנ/2) ובהתאם
5 לרשימה האמורה, המשיב שחזר את הסחורה שסופקה למערער ואשר נמכרה על ידו
6 במהלך שנות הביקורת.
7
- 8 46. אציין, כי בסיכומיו טען בא כוח המערער, כי נספח 3 נעדר כל בסיס ראייתי. לטענתו, אין
9 כל פרט המעיד על מקורו. אין שם, אין פירמה ואין חתימה ושתי נציגות של כץ משלוחים
10 אשר תוחקרו לא נשאלו על נספח 3. בא כוח המערער טען, כי המסמך האמור מזויף ובלתי
11 אמין והמשיב לא הציג את מקור המסמך או את העורך שלו וכי יש להגיש כל מסמך
12 באמצעות עורכו. לדבריו, אין כל פירוט שהמסמך שייך לכץ משלוחים ולכן אין לקבל טענה
13 לפיה היה בידי המערער לזמנם לעדות. בנסיבות אלו לשיטתו, נספח 3 אינו בעל משקל ויש
14 להתמקד בע"מ 1 ו-1 ע"מ 2 שצורפו לנספח 10. בעדותו נשאל חוסאם מדוע לא החתים את כץ
15 משלוחים והשיב, כי יש להם אישור בדבר תפיסה בהתאם להוראות החוק (עמ' 36 ש' 38-
16 39, עמ' 37 ש' 1-2). הוא העיד, כי הקובץ ממנו הוציא את נספח 3 לתצהירו נמצא במחשב
17 של רשות המסים (עמ' 37 ש' 15-5).
18
- 19 47. אינני מקבלת את טענות בא כוח המערער לעניין נספח 3 האמור. בתקנה 10א לתקנות נקבע,
20 כי "בית המשפט יתיר הבאת ראיה עליה ביסס המשיב את שומתו או את החלטתו, או
21 המערער את הדו"ח שהגיש או את טענותיו, גם אם ראיה כזו לא הייתה קבילה בבית משפט
22 בדיון בהליך אזרחי". הנה כי כן, **בדיני מסים אין כפיפות לדיני הראיות וניתן להסתמך גם**
23 **על ראיות שאינן קבילות במשפט אזרחי.**
24
- 25 48. בע"מ 5709/95 יעקב בן שלמה נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים [18 עמ'], פ"ד (נב) 421
26 נקבע, כי הצורך בהגמשת מבחן הראיה המנהלית, ומכל מקום בהסתמכות על חומר ראייתי
27 שאינו בהכרח קביל בבית-משפט, בולט כאשר מדובר בשומה לפי מיטב השפיטה. הסמכות
28 להוציא שומה לפי מיטב השפיטה קמה לרשות המס כאשר לדעת מנהל מע"מ, דוח תקופתי
29 שהגיש הנישום "איננו מלא או איננו נכון או שאיננו נתמך במסמכים או בפנקסי חשבונות
30 כפי שנקבע...". בית המשפט העליון ציין, כי מעצם טיבם, במקרים רבים שבהם קמה
31 סמכות זו, עומדת רשות המס בפני מחסור בראיות אמינות לצורך קביעת השומה ומחסור
32 זה נובע ברגיל ממחדליו של הנישום. בית המשפט העליון הוסיף וציין, כי במקרים כאלה,



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 21-03-45211 שקלים נ' אגף המכס והמע"מ - טבריה

תיק חיצוני:

- 1 הגמישה הפסיקה את דרישת הראיה המנהלית והיא הייתה נכונה להתיר לרשות המס,
2 מקום בו אין בידיה נתונים המאפשרים קביעה "עניינית ומדויקת" של ההכנסה, לקבוע את
3 השומה "לא רק על פי עובדות מוכחות, ועל פי נתונים בדוקים, אלא גם על פי הערכות,
4 אומדנים, וניסיון אישי ומקום שבו גם אלה אינם בנמצא, הייתה הפסיקה אף נכונה
5 להרחיק לכת, ולהסתפק במקרים מתאימים ב"ניחושים או השערות" ואף ב"רסיסי מידע".
6 נקבע, כי לדברים אלה בדבר הליך קביעת השומה חשיבות רבה בעיצובו של הליך הערעור
7 על פעולת רשות המס. בהליך הערעור, שבו חלה תקנה 10א, על בית-המשפט להכריע בדבר
8 תוקפה של החלטה המנהלית של רשות המס. בית-המשפט מוסמך לאשר את השומה,
9 להפחיתה, להגדילה או לבטלה, או לפסוק באופן אחר כפי שיראה לנכון (סעיף 83(ה) לחוק
10 מס ערך מוסף). מכך עולה, כי חיוני שבפני בית-המשפט הבוחר את החלטה המנהלית
11 תעמוד אותה תשתית עובדתית שעמדה בפני רשות המס. הדבר נכון הן ביחס לחומר שעליו
12 סמכה הרשות את החלטתה, והן ביחס לחומר שעליו סמך הנישום את עמדתו בפני הרשות
13 בשלבי הדיון השונים.
14
- 15 49. המשלוחים הרבים שבוצעו באמצעות כץ משלוחים בין שנת 2014 ועד לאמצע שנת 2016,
16 כפי שעולה מנספח 3 לנ/2, מלמדים, כי אין ממש בטענת המערער לפיה בתקופה זו, בה חויב
17 במסגרת קביעות מס, לא ניהל עסק לממכר בגדים. כמו כן, המסמך האמור אינו עולה בקנה
18 אחד עם טענות המערער לגבי היקף הסחורה שמכר.
19
- 20 50. במהלך עדותו הופנה המערער לנספח 3 האמור ונטען בפניו, כי יש רשימה של 2,750 ארגזים
21 שנשלחו אליו ממדים זיווה. המערער השיב, כי אינו מכיר את הרשימה. לטענתו, מדובר
22 בלקוחות של מדים זיווה בצפון וכי שמו את זה אצלו ואין לו קשר לזה בכלל. הוא טען, כי
23 לראיה הוא לא שילם על המשלוחים האמורים, אין קבלות עליהם והוא ואשתו לא חתומים
24 עליהם (עמ' 12 ש' 9-3). העובדה שהמערער לא שילם על המשלוחים אין בה כדי ללמד, כי
25 אין מדובר בסחורה שקנה ממדים זיווה לשם מכירתה. מחקירתו של אברהמי עולה, כי דרך
26 העבודה במדים זיווה היא כזו שהם משלמים על המשלוחים של הסחורה. גם העדר קבלות,
27 בנסיבות שלפני, אין בו כדי לתמוך בטענות המערער.
28
- 29 51. אציין, כי טענת המערער לפיה מדובר בבגדים פסולים שהועברו כתרומה לא נתמכה בראיה
30 כלשהי. לעניין זה, ברי, כי לא די במכתב התודה שצירף המערער, אשר נושא תאריך
31 18.11.20 אשר אינו רלוונטי לתקופת הביקורת בה עסקין וממילא לא ברור ממנו מה
32 הייתה התרומה ומה היקפה. גם הדברים שאמר אברהמי בעניין זה בחקירתו, כמפורט
33 לעיל, אין בהם כדי לסייע למערער אשר לא זימן את אברהמי לעדות. וממילא אברהמי טען,



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 21-03-45211 שקלים נ' אגף המכס והמע"מ - טבריה

תיק חיצוני:

- 1 כי אינו יודע מה המערער עשה עם הסחורה. כאמור, הדברים שמסר אברהמי בחקירתו
2 אינם סבירים ולא הותירו עלי רושם אמין והתרשמתי, כי יש ממש בטענת המשיב לעניין
3 שיתוף הפעולה בין הספק למערער.
4
- 5 52. אציין עוד, כי במהלך חקירתו אצל המשיב טען המערער, כי שינה לעוסק מורשה ב- 12.8.16
6 וטען, כי **יכול להיות שהיו לו עסקאות בתחום הבגדים לפני כן**. הוא נשאל, האם דיווח על
7 עסקאות כאלה והשיב, כי **יכול להיות שדיווח וכי יש דברים שלא דיווח**. כאשר התבקש
8 לפרט את הדברים שלא דיווח השיב, כי אינו זוכר. במהלך חקירתו הוצגה למערער הצעת
9 מחיר ועליה התאריך 28.12.14. בחקירתו טען, כי בתאריך האמור לא עבד וכי אשתו טעתה
10 בתאריך. עוד טען, כי **לא מסר את הצעת המחיר לאף אחד** וכי הדפיס את זה בשביל לתת
11 למי שירצה לדעת מה המחיר. לטענתו, הוא אינו זוכר מי זה מיקי שרשום בכותרת ההצעה
12 האמורה. **כאשר נטען בפניו, כי העביר את ההצעה לאדם בשם מיקי השיב, כי יכול להיות**
13 **וכי אינו זוכר**. מצאתי, כי גרסת המערער בחקירתו הייתה מתחמקת והיו בה סתירות.
14 הדברים המפורטים לעיל אשר מסר המערער בחקירתו אינם סבירים ואינם אמינים ואינם
15 עולים בקנה אחד עם החומר אשר הגיש המשיב.
16
- 17 53. כמו כן, התרשמתי, כי **המערער ביקש ליצור מצג לפיו מכירותיו היו בהיקף נמוך מאוד**. כך
18 לדוגמא, בחקירתו אצל המשיב טען, כי **"אני עובד בקטנה, מוכר מכנסיים, חולצה, לא**
19 **הרבה, בסדר קטן. יש לי כמה לקוחות לפעמים אני מביא להם"**. גם לגבי תכיפות רכישות
20 הסחורה על ידו מסר גרסה מתחמקת שביקשה להציג כאילו עיסוקו בתחום מכירת הבגדים
21 זניח. כמו כן, הוא ביקש להתחמק מלמסור מידע וטען, בין היתר, כי **אינו יודע כמה בערך**
22 **הוא מרוויח בחודש**. בעת עדותו הופנה המערער לטענתו בחקירה לפיה הוא מוכר בקטנה.
23 נטען בפניו, כי **יש מאות חשבוניות וכי אותן 90 לקוחות** והוא נשאל אם זה בקטנה והשיב
24 כי זה תלוי יחס, תלוי זמן ותלוי תקופה (עמ' 11 ש' 39-36). כאשר נשאל לגבי סדר גודל
25 השיב, כי **אינו יודע לנקוב במספרים** (עמ' 12 ש' 2-1).
26
- 27 54. התרשמתי, כי במהלך עדותו ניסה המערער להתחמק מלהשיב לשאלות וביניהן כאשר
28 נשאל מאיזו שנה המחירון (נספח 1 לנ/2) (עמ' 7 ש' 28-19). **המערער שלל טענה לפיה בשנת**
29 **2014 סחר בגדים** וטען, כי באת כוח המשיב מסיקה מסקנות. לטענתו, לחברו הייתה כוונה
30 לעשות מפעל בצפון והחבר שלח לו מחירון (עמ' 7 ש' 36-29). בהמשך העיד, כי מסמך שהוצג
31 לו הוא הצעת מחיר וכי הוא חתום עליה. המערער שב וטען, כי בשנת 2014 לא סחר בבגדי
32 עבודה. לטענתו, הייתה כוונה לפתוח משהו בצפון ושלחו לו קטלוגים והוא הסתובב עם זה
33 בשביל להראות לאנשים וגם מחירוניהם (עמ' 7 ש' 39-37, עמ' 8 ש' 14-1). עדותו בעניין זה



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 21-03-45211 שקלים נ' אגף המכס והמע"מ - טבריה

תיק חיצוני:

- 1 לא הותירה עליי רושם אמין והתרשמתי כי, יש בדברים אלו כדי לתמוך בעמדת המשיב
2 לפיה המערער עסק בסחר בבגדים כבר בשנת 2014.
3
- 4 55. בעת עדותו הוצג למערער עמוד הפייסבוק שלו (נ/1) ונטען בפניו, כי בשנת 2014 יש פוסט
5 שלו לגבי חולצות עם הדפס במחירים ללא תחרות עם מספר הטלפון שלו. המערער השיב,
6 כי זה הקטלוג וזה המספר שלו וטען, כי אינו מבין מה הבעיה. הוא נשאל, האם הוא מסכים
7 שבשנת 2014 כבר סחר בבגדי עבודה והשיב, כי כביכול היה מביא ומציג את המכירות.
8 המערער טען, כי הוא היה מציג את הקטלוג וזהו (עמ' 9 ש' 22-35). נטען בפניו, כי זה היה
9 ככה גם ב- 2015 וגם ב- 2018 והוא נשאל, האם כל הזמן פעל באותה שיטה שפרסמו
10 באמצעות את הבגדים והשיב בשלילה. המערער טען, כי הוא עובד (עמ' 9 ש' 37-39, עמ' 10
11 ש' 1-3). מצאתי, כי אף בכך יש כדי לתמוך בעמדת המשיב לעניין עבודתו של המערער
12 בתקופה בה נקבעה לו שומה בקביעת מס.
13
- 14 56. המשיב התייחס לנכסים שרכש המערער ולכספים שהופקדו בחשבונו, בחשבון אשתו
15 ובחשבון אמו. המערער מצדו טען, כי קיבל סיוע כספי מאמו והתייחס גם לירושה נטענת
16 בעקבות פטירת אביו. גרסת המערער באשר לסיוע כספי שקיבל מאמו נטענה בעלמא.
17 המערער אף לא המציא מסמך כלשהו לעניין הירושה הנטענת. המערער הופנה להודעה שלו
18 מיום 7.8.19 (נספח 13 לנ/2) ונטען בפניו, כי אמר שהפקיד כספים אצל אמו בחשבון וכי היא
19 זקוקה לעזרה והוא השיב, כי הם עזרו אחד לשני וכי לאחר שאביו נפטר היה הרבה מזומן
20 ואמו עזרה לילדים וכי נתנה כסף לילדים (עמ' 24 ש' 4-27). בחקירתה (נספח 11 לנ/2)
21 נשאלה אמו של המערער, האם היא עוזרת לו כל חודש-חודשיים ומעבירה לו כסף והיא
22 שאלה בתגובה מאיפה תעביר לו. האם אמרה, כי נתנה לו פעם מהכסף של אביו וכי החזיר
23 לה. עוד טענה, כי הוא עוזר לה בקניה של אוכל, דברי חשמל והוצאות בריאות. היא מסרה,
24 כי נתנה למערער שישמור לה על כספי ביטוח חיים וביטוח תאונות דרכים של בעלה שנפטר
25 וכי מדובר ב- 190-220 אלף ₪. בעת עדותו הופנה המערער להודעה של אמו ונטען בפניו, כי
26 האם אמרה שאין לה כסף, כי הוא תומך בה וכי ההעברות שהיו מהחשבון שלה בוצעו על
27 ידו. המערער טען, כי לאחר שאביו נפטר אז את כל הכספים שהאב השאיר היא נתנה
28 לילדים ואמו נתנה לו (עמ' 23 ש' 8-39, עמ' 24 ש' 1). עוד העיד, כי אינו זוכר כמה כסף קיבל
29 מאמא שלו (עמ' 24 ש' 4-6). לא עלה בידי המערער ליישב את הסתירה בין הגרסאות השונות
30 בעניין זה. במסגרת ההליך שלפני אינני נדרשת להתעמק בהון של המערער ובשאלה כיצד
31 עלה בידו לרכוש את הנכסים שרכש. עם זאת, יש באמור לעיל ובסתירות בעניין זה כדי
32 לחזק את עמדת המשיב באשר להכנסות המערער מסחר בבגדים בשנים שבביקורת.
33



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 21-03-45211 שקלים נ' אגף המכס והמע"מ - טבריה

תיק חיצוני:

- 1 57. את השומות בנה המשיב בהתבסס על המשלוחים שבוצעו מהספק למערער באמצעות כץ
2 משלוחים, כפי שעולה מנספח 3 לנ/2. את הסכום של כל חבילה שנשלחה במסגרת
3 המשלוחים האמורים העריך המשיב באופן ממוצע בהתאם לחשבוניות שעלה בידו לאתר
4 ביחס לשנת 2019 מלקוחות של המערער. כאמור, **המשיב פנה לשיטה זו לאור חוסר המידע**
5 **ולאור חוסר שיתוף פעולה, הן מטעם המערער והן מטעם הספק.**
6
- 7 58. אחת מטענות המערער כנגד השומה שנקבעה לו היא, כי רווחיו מהמחצית השנייה של שנת
8 2016 ועד לחודש אוקטובר 2019 נמוכים משמעותית מהרווחים שקבע המשיב. במסגרת
9 ההשגה הוא טען, כי שיעור הרווח הגולמי הוא 16.7% ולא 58%, כפי שנקבע בשומה.
10 במסגרת סיכומיו טען בא כוח המערער, כי החישובים שביצע המשיב וירטואליים ונעדרי
11 ביסוס עובדתי וראייתי והם לא נשענים על יסודות בדוקים ויציבים. בא כוח המערער טען,
12 כי החישוב נעשה לפי יחידת ארגו, אף שאין כל רמז ליחידת ארגו בכל הנספחים שהוצגו על
13 ידי המשיב והטענה לגבי יחידת ארגו היא טענה בעלמא. לטענתו, המשיב לא ראה את
14 תכולת הארגו או את מחירה והמציא שיטת חישוב לגבי מחיר ארגו. בא כוח המערער
15 הוסיף, כי גם כץ משלוחים לא ידעו מה תכולת הארגו.
16
- 17 59. לתצהירו של חוסאם צורף מסמך (נספח 6 לנ/2) ובו חישוב מחיר מכירה של ארגו במשלוח
18 ובהתאם לכך קבעו מס לשנים 2014 עד אמצע שנת 2016. חוסאם העיד, כי לצורך קביעת
19 המחיר הסתמך על שנת 2019 (עמ' 44 ש' 16-18). לטענתו, **לא מצאו נתונים וכמויות לשנים**
20 **2014-2016 מלבד כץ משלוחים** וכי שחזרו עלות ממוצעת לחבילה/ארגו (עמ' 44 ש' 33-38).
21 **בדקו את הכמויות שנשלחו בשנים הרלוונטיות לפי כץ משלוחים ולעלות הגיעו לפי שנת**
22 **2019 והכפילו בכמות מהשנים הרלוונטיות** (עמ' 45 ש' 4-5). חוסאם נשאל, האם כל מה
23 שהמערער חויב בו זה על בסיס כץ משלוחים מול הספק והשיב, כי הבסיס זה כץ משלוחים
24 מול חשבוניות שהמערער הוציא שהצליחו לאתר (עמ' 27 ש' 25-29). חוסאם אישר, כי הוא
25 רשם את סך הארזים שנשלחו, תירגם מחיר מכירה של ארגו לפני מע"מ, ניכה עסקאות
26 שדווחו אם דווחו והגיע למסקנה לגבי עסקאות שלא דווחו (עמ' 28 ש' 14-23). לטענתו,
27 המחיר לארגו נקבע לפי החשבוניות. חוסאם העיד, כי הספק לא ערך בספריו רישום של
28 המכירות למערער ולכן לאחר שהמערער טען בחקירה, כי קיבל את כל הסחורה דרך כץ
29 משלוחים אז הלכו לכץ משלוחים ושיחזרו את כל המשלוחים מהספק למערער באמצעות
30 כץ משלוחים (עמ' 28 ש' 26-36). חוסאם שלל טענה לפיה הבסיס הוא כץ משלוחים וטען,
31 כי הבסיס הוא שחזור הרווח בגין חשבוניות ספציפיות שאותרו בשנת 2019 כדי לדעת אחוז
32 רווח סביר אצל המערער (עמ' 29 ש' 1-3). עוד העיד חוסאם, כי מדים זיווה לא קובעים
33 למערער בכמה ימכור והמחירון שלהם הוא הבסיס של העלות של המערער. בחיפוש, מצאו



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 21-03-45211 שקלים נ' אגף המכס והמע"מ - טבריה

תיק חיצוני:

- 1 הצעות מחיר שהציע ללקוחותיו ואם משווים למחירון מדובר ברווח של מאות אחוזים (עמ' 2
2 40 ש' 19-24). חוסאם הוסיף, כי לא מדובר ב- 58% רווח וכי בשומה היו מאוד זהירים (עמ'
3 40 ש' 26).
4
- 5 60. המשיב טוען, כי **שיעור הרווח נקבע בהתבסס על השוואת מחיר קניה למחיר מכירה**
6 **ממספר חשבונות של המערער משנת 2019 אשר אותרו על ידי המשיב**. חוסאם נשאל
7 כיצד הגיע למחיר ממוצע לארגז כאשר לא ראה את הסחורה שהייתה בפנים. הוא העיד, כי
8 למערער אין ספרים, החשבונות שלו לא ברורות ומה שתפסו לא יכלו לשחזר לקוחות
9 משום שלא היו נתונים בחשבונות ולכן חיפשו דרך להגיע לאחוז הרווח שלו מאחר וגם
10 הספק לא שיתף פעולה. חוסאם טען, כי היו שלוש אפשרויות לערוך שומה. אפשרות אחת
11 לקחת מה שתפסו בבית המערער, הצעות מחיר שהציע ללקוחות שלו, בהשוואה למחיר
12 סיטונאים שלו ממדים זיווה. הוא טען, כי בדקו וזה יצא 120-130 אחוז רווח. לטענתו,
13 האפשרות השנייה הייתה לנסות להתחקות אחר משקל הסחורה דרך כך משלוחים אולם
14 בכך משלוחים לא יכלו לומר להם מלבד קטגוריות משקל. בשל כך חיפשו דרך מהימנה
15 יותר. חוסאם העיד, כי **איתרו לקוחות שהמערער הוציא להם חשבונות והצליחו להצמיד**
16 **את החשבונות למשלוח מכך משלוחים וכך ראו מה המחיר לארגז**. לטענתו, זה נעשה ב-
17 2019 משום שרק אז מדים זיווה החלו לנהל רישום ולכן יכלו לדעת מה העלות של המערער
18 ממדים זיווה. חוסאם הסביר, כי **ראו מה העלות של המערער למשלוח בממוצע והרווח לפי**
19 **החשבונות שהוציא ביחס לעלות של אותו לקוח הוא בערך בממוצע 58% וכך הגיעו למחיר**
20 **המכירה ושחזרו את המכירות שלו**. חוסאם הוסיף, כי **אין להם דרך אחרת** (עמ' 37 ש' 27-
21 39, עמ' 38 ש' 1-7, 16-37). הוא טען, כי **ניסו דרך המערער והמייצגת שלו שיציג מסמכים**
22 **אחרים שיעידו על אחוז רווח אחר אולם עד היום לא קיבלו דבר** (עמ' 39 ש' 1-3).
23
- 24 61. חוסאם הופנה לחקירתו של אברהמי שאמר שחבילה יכולה להיות חולצה אחת או מאה
25 חולצות ונשאל, שוב, כיצד הגיע לאחוזי רווח. חוסאם השיב, כי המחיר נקבע לפי עלות
26 ממוצעת שהצליחו להגיע אליה בשחזור נתונים ממדים זיווה ב- 2019 אחרי שמדים זיווה
27 התחילו רישום. הוא טען, כי **לא היה להם בסיס לקבוע מלבד מספר הארגזים שנשלחו**
28 **ממדים זיווה בשנים 2014 עד אמצע שנת 2016 ולכן היו חייבים לעבוד לפי חבילה/ארגז**
29 **ונקבעה עלות כוללת, לכולם** (עמ' 39 ש' 10-39). חוסאם טען, כי הבסיס של כמויות הקניות
30 של המערער חושב על בסיס המשלוחים של כך משלוחים (עמ' 42 ש' 17-18). הוא שב וטען,
31 כי **זו הדרך היחידה לשחזר את הקניות והעלויות של המערער** (עמ' 42 ש' 21-22).
32



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 21-03-45211 שקלים נ' אגף המכס והמע"מ - טבריה

תיק חיצוני:

- 1 בעדותו נטען בפני חוסאם, כי לא הוכיח כמות ומשכך כיצד הוא יכול להוכיח את הסכום
2 והשיב, כי אין דרך אחרת לשחזר את הקניות של המערער מלבד המשלוחים דרך כץ
3 משלוחים. חוסאם שב וטען, כי בשנת 2019 הצליחו לעשות זיהוי חד חד ערכי של עלות
4 במדים זיווה למשלוח ויכלו לשחזר את העלות הממוצעת לחבילה/ארגז ובלי זה לא יכולים
5 להעריך דבר. לטענתו, למעשה נותנים למערער פרס על שניהל עסק בהעלמת קניות בשיתוף
6 פעולה עם הספק וזה לא יעלה על הדעת (עמ' 40 ש' 35-37, עמ' 41 ש' 6-1). חוסאם הוסיף,
7 כי החמור ביותר הוא שהמערער גם הוציא חשבוניות ללקוחות ושם ניכו את מס התשומות
8 של החשבוניות שלו (עמ' 41 ש' 6-7). נטען בפניו, כי אכן ניתן לשחזר את הקניות של המערער
9 אולם לא לפי ארגז אלא לפי מעטפה שמכילה שתי חולצות. חוסאם השיב, כי המערער מכר
10 מגוון רב של סחורה של בגדי עבודה החל מכובעים ועד נעלי עבודה ויש שונות גם בין סוגים
11 שונים של אותו פרט. לטענתו, הצליחו לשחזר דרך החשבוניות של המערער (עמ' 42 ש' 23-
12 32). חוסאם נשאל מדוע את השומה לא ביססו לא על ארגזים אלא על לקוחות והשיב, כי
13 לא ניתן לאתר את כל הלקוחות של המערער. חוסאם טען, כי יש להם שתי דרכים להגיע
14 ללקוחות- דרך הדו"ח המפורט או דרך ניכוי מס במקור שהלקוחות דיווחו עליו למס
15 הכנסה. לטענתו, עשו הכל כדי לאתר כמה שיותר לקוחות ומה שאיתרו נרשם. הוא העיד,
16 כי זה נעשה בשלב השומה (עמ' 43 ש' 27-38).
17
- 18 63. אציין, כי המשיב צירף טבלה המפרטת את הלקוחות שאותרו והעתקי חשבוניות ומסמכים
19 שאותרו אצלם (נספח 5 לנ/2). כמו כן צורפו חקירות של שלושה לקוחות של המערער אשר
20 אישרו, כי קנו ממנו סחורה וקיבלו מהמערער את הסחורה וחשבוניות מס (נספחים 7-9
21 לנ/2). מסמכים אלו מלמדים, כי המערער עסק בסחר במדים במשך שנים לפני שהחלה
22 להתנהל כרטסת על שמו במדים זיווה. עדותו של חוסאם באשר לקשיים באיתור לקוחותיו
23 של המערער סבירה ואמינה בעיניי. בנסיבות אלו, ברי, כי לא ניתן להסתפק במידע שאיתרו
24 לגבי הלקוחות לשם קביעת השומה. קביעת השומה בדרך האמורה תוציא את המערער
25 נשכר בשל התנהלותו הלא תקינה וקשיי ההוכחה שנגרמו בגינה. ברי, כי אין לתת לכך יד.
26
- 27 64. חוסאם העיד, כי בטבלה לא מופיעה המילה ארגז. הוא נשאל כיצד הסיק שמדובר בארגז.
28 בתגובה טען, כי רשום חבילה/מעטפה וכי זה הרישום הפורמלי אצל כץ משלוחים ובפועל
29 הם שולחים את זה בארגז. הוא טען, כי אין מדובר בהשערה שלו אלא במה שנאמר מכץ
30 משלוחים, מהעובדים שם (עמ' 29 ש' 30-39, עמ' 30 ש' 1-12). חוסאם אישר, כי המילה
31 ארגז לא כתובה וכי בסוג המטען כתוב חבילה או מעטפה. הוא טען, כי חבילה וארגז זה
32 אותו דבר (עמ' 37 ש' 18-26). בהמשך טען, כי קראו לזה ארגז וזה יכול להיות גם חבילה.
33 חוסאם הוסיף, כי כאשר תפסו משלוחים אצל המערער ביום החיפוש מתחת לבית היו



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 21-03-45211 שקלים נ' אגף המכס והמע"מ - טבריה

תיק חיצוני:

- 1 ארגזים מלאים בבגדי עבודה ולכן קראו לזה ארגזים (עמ' 38 ש' 14-7). חוסאם נשאל, האם
2 אמרו לו מה יש בארגז והשיב בשלילה. הוא טען, כי אין להם שליטה על תכולת הארגז (עמ'
3 30 ש' 16-15). חוסאם נשאל, האם בידו להוכיח שבתוך הארגז לא היה פריט אחד והשיב,
4 **כי מי שצריך להוכיח את הקנייות והמכירות שלו זה המערער**. הוא טען, כי הוא מנסה
5 להגיע לחקר האמת באמצעות צדדים אחרים כמו כץ משלוחים ומדים זיווה. חוסאם העיד,
6 כי מדים זיווה היו קשורים עם המערער בעניין ולכן לא ניתן היה להגיע דרכם ועל כן נאלצו
7 להשתמש בצד ג'- כץ משלוחים ולשחזר (עמ' 30 ש' 24-19). עוד העיד, כי אנוחנו וגם כץ
8 משלוחים לא יודעים מה היה בתוך הארגזים ומה המחיר שלהם (עמ' 31 ש' 2-1).
9
10 65. ברי, כי אין בידי המשיב לדעת במועד הביקורת מה הייתה תכולת הארגזים שנשלחו בשנים
11 הרלוונטיות. המידע הרלוונטי נמצא בידי המערער אשר לא שיתף פעולה במסגרת
12 חקירותיו. העובדה שאין בידי המשיב לדעת מה הייתה תכולת הארגזים או מה השווי
13 המדויק של הארגזים האמורים לא יכולה לפעול לטובת המערער כך שהוא יחמוק מתשלום
14 המס בו הוא חייב. מקובלת עליו טענת באת כוח המשיב בסיכומיה ולפיה המערער לא ניהל
15 ספרים באופן כה גורף שאין למשיב על מה להתבסס אלא על בדיקותיו. אציין עוד, כי
16 הניסיון להתפלפל בשאלה, האם מדובר בארגז, חבילה או מעטפה אין בו כדי לסייע
17 למערער. באמצעות נספח 3 לתצהירו של חוסאם ידע המשיב מה מספר היחידות שנשלחו
18 למערער מהספק ובאמצעות החשבוניות חישב שווי מוערך של יחידה כזו. השאלה, האם
19 מדובר בחבילה, ארגז או מעטפה אין בה כדי לשלול את קביעותיו. כמו כן, אין בידי המערער
20 לנצל את המידע החסר, בשל התנהלותו, לטובתו וכדי להתחמק מתשלום המס המוטל עליו.
21
22 66. סבורני, כי בנסיבות הרלוונטיות ובהתחשב בבסיס הנתונים המצומצם שעמד לרשות
23 המשיב, הרי שהמשיב פעל בצורה סבירה והגיונית שעה שקבע את היקף הסחורה
24 בהסתמך על המשלוחים שהגיעו מהספק למערער ושעה שקבע את שווי הסחורה
25 בהסתמך למידע שהיה בידו לעניין זה לגבי שנת 2019.
26
27 67. מצאתי, כי קביעת המשיב, לפיה בשנים 2014 עד יוני 2016 ניהל המערער עסק למסחר בבגדי
28 עבודה בעת שלא היה רשום כעוסק במע"מ, מבוססת על החומר אשר הוגש לתיק בית
29 המשפט. לא ניתן כל הסבר אחר מניח את הדעת למשלוחים הרבים מאוד שהועברו מהספק
30 למערער באמצעות חברת כץ משלוחים בשנים אלו. הטענה, כי מדובר היה בסחורה פגומה
31 אשר הועברה למערער ללא תמורה ונתרמה על ידו נטענה בעלמא, לא נתמכה בראיה כלשהי
32 ואינה סבירה בלשון המעטה. ככל שהיה אמת בטענות אלו ונוכח כמות המשלוחים הרבה,
33 סביר בעיני שהמערער היה מצליח לאתר ולו גוף אחד לו העביר תרומה כטענתו במהלך



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 21-03-45211 שקלים נ' אגף המכס והמע"מ - טבריה

תיק חיצוני:

- 1 שנות הביקורת ולהביאו לעדות על מנת לתמוך בטענותיו. כל שהצליח המערער להביא
2 בעניין זה הוא מכתב תודה אחד בודד משנת 2020. כמו כן, כמפורט לעיל, היו דברים נוספים
3 שתמכו בטענת המשיב בעניין זה.
4
5 68. לאור טענת המערער, לפיה קביעת הרווח על ידי המשיב הייתה ערטילאית ועל פי אומדן
6 מוטעה הוא נשאל איפה ספר תקבולים ותשלומים והשיב, כי יש לו רק ספר חשבוניות (עמ'
7 16 ש' 10-14). בא כוחו טען, כי למערער אין תקבולים ותשלומים וכי זה אצל רואה החשבון
8 והנהלת חשבונות ולא אצלו (עמ' 17 ש' 1-2). כאמור, מצופה היה מהמערער להמציא את
9 המסמכים האמורים כדי לשפוך אור על הכנסותיו ולאור טענותיו כנגד השומה שנקבעה לו.
10 המערער נשאל כיצד הוא יודע כמה הרוויח אם יש לו רק חשבוניות והשיב, כי הוא עובד על
11 10-13 אחוז גג (עמ' 17 ש' 10-12). בהמשך טען, כי מוכרים טריקו ב- 9 שקלים. לטענתו,
12 השוק מוצף ואפשר להרוויח 13-14 אחוז לכל היותר (עמ' 17 ש' 20). ברי, כי לא ניתן
13 להסתמך לעניין זה רק על גרסתו של המערער אשר לא נתמכת בראיות כנדרש. נטען בפניו,
14 כי בחקירתו אמר שהרווח הוא לפעמים 40% ולפעמים 50% והוא השיב, כי יכול להיות
15 שלא הבין את השאלה בחקירה. המערער טען, כי תפסו אותו והיה חצי מעולף והלך לטיפול.
16 כשנאמר לו שזה לא היה באותו יום הוא השיב, כי זה מלווה אותו כבר שלוש שנים והוא
17 עוד בטיפולים (עמ' 17 ש' 27-29, עמ' 18 ש' 1-8). המערער נשאל, האם הביא תחשיב
18 אלטרנטיבי, לאור טענתו לפיה תחשיב המשיב אינו נכון, והשיב, כי הביא את מה שהיה לו.
19 הוא נשאל, האם יש משהו שמעיד שאחוזי הרווח שלו אחרים וטען שהמחיר בשוק ידוע וזה
20 לא מותג אלא סמרטוט טריקו שעולה 2-3 ₪. המערער העיד, כי מוכרים ב- 9, 12 ו-13 (עמ'
21 18 ש' 10-22). נטען בפני המערער, כי לפי מחיר מחירון של זיווה מדים והמחיר בו מכר כובע
22 לדוגמא, היה לו רווח של 300% והוא השיב, כי זה תלוי איזה כובע ושיש כמה סוגים (עמ'
23 19 ש' 1-10). לא עלה בידו ליישב את הסתירה בין האמור לבין הרווח לו טען קודם לכן.
24 **המערער לא הציג כל מסמך שמאפשר ללמוד ממנו על הרווח שהרוויח מהמכירות בשנים**
25 **הרלוונטיות.** כאשר התבקש להציג בכמה קנה ובכמה מכר השיב, כי אין בעיה וכי הוא יציג.
26 המערער טען, כי הוא יביא ושאין בעיה (עמ' 20 ש' 11-15). על אף האמור הרי **שלא הציג**
27 **מסמכים שיש בהם כדי להראות מה היה אחוז הרווח שלו.** ברי, כי לא די בטענתו, שנטענה
28 בעלמא, לפיה הרווח שקבע המשיב אינו נכון וכי הרווח נמוך באופן משמעותי.
29
30 69. סביר, מקובל והגיוני בעיניי האופן בו חישב המשיב את הכנסות המערער במהלך שנות
31 הביקורת ואת אחוז הרווח, תוך שהוא מתבסס על רשימת המשלוחים שביצע כץ משלוחים
32 מהספק למערער ועלויות הסחורה כפי שהייתה בשנת 2019 ותוך הסתמכות על לקוחותיו
33 של המערער שאותרו. כאמור, המשיב קבע את השומה כאשר חסר לו מידע רלוונטי בשל



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 21-03-45211 שקלים נ' אגף המכס והמע"מ - טבריה

תיק חיצוני:

1 התנהלות המערער הן בניהול עסקיו והן במסגרת החקירה וחוסר שיתוף הפעולה מצדו.
2 מצאתי, כי **בנסיבות אלו הדרך בה מצא המשיב לחשב את השומות בשנות הביקורת היא**
3 **סבירה, הגיונית ולגיטימית.**
4

התוצאה

5
6
7 70. הנה כי כן, מצאתי, כי כדין פסל המשיב את ספרי המערער. כמו כן, מצאתי, כי אין מקום
8 להתערב בשומה אשר הוציא המשיב למערער לגבי השנים שבביקורת. מצאתי, כי קביעתו,
9 לפיה המערער עסק במכר בגדים בשנים הרלוונטיות, מבוססת והגיונית ולא נסתרה. עוד
10 מצאתי, כי המשיב חקר ופעל כנדרש לשם איסוף הנתונים שהיה בידו לאתר כדי לקבוע
11 שומה סבירה ומבוססת ככל הניתן, בהתחשב במידע החסר הרב בשל התנהלות המערער.
12 לא עלה בידי המערער להרים את הנטל ולשכנע, כי מדובר בשומות לא סבירות וכי יש
13 הצדקה להתערבותו של בית המשפט בקביעות המשיב. המערער לא סיפק כל מסמך שיש
14 בו כדי לסתור את קביעות המשיב בעניין זה. מתבקש, כי היה בידי המערער להציג מסמכים
15 כאמור ככל שהיה ממש בטענותיו בעניין זה.
16

17 71. בנסיבות אלו, הערעור נדחה. אני מחייבת את המערער בהוצאות המשיב בסך 30,000 ₪.
18 הסכום ישולם בתוך 30 ימים ממועד המצאת פסק הדין שאם לא כן יישא הסכום הפרשי
19 הצמדה וריבית מהיום ועד מועד התשלום בפועל.
20

21 **אני מתירה לפרסום את פסק הדין**

22 המזכירות תמציא לצדדים.
23

24
25
26 ניתן היום, ח' חשוון תשפ"ג, 02 נובמבר 2022, בהעדר הצדדים.
27

עירית הוד, שופטת

28
29