

בבית המשפט המחוזי בירושלים
מס' תיק: ע"מ 19-04-58275
בפני: כב' השופט א. דורות
המערער: עודאללה שוויקי
המשיב: פקיד שומה ירושלים 2
ניתן ביום: 27.6.24

[התמצית תשולב בקרוב]

בבית המשפט המחוזי בירושלים

ע"מ 19-04-58275

בפני: כב' השופט אביגדור דורות

המערער: עודאללה שוויקי
ע"י ב"כ ע"ד טארק מחאג'נה

נגד

המשיב: פקיד שומה ירושלים 2
ע"י ב"כ ע"ד מנחם סבג מפרקליטות מחוז ירושלים (אזרחי)

פסק דין

לפני ערעור על שומות מס הכנסה לשנים 2013-2016 (להלן: "השומות"; "השומה"); השומות הוצאו לפי מיטב השפיטה, בהתאם לסעיף 152(ב) לפקודת מס הכנסה [נוסח משולב], התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה"). המשיב הוציא את השומות למערער על יסוד שתי הצהרות הון שהגיש, וזאת מהנימוק כי חל אצל המערער הפרש הון בלתי מוסבר, בין שתי הצהרות ההון הנ"ל.

רקע בתמצית

1. המערער הינו בעל עסק עצמאי (עוסק מורשה) בענף מכירת המשקאות, אשר התחיל את פעילותו במכירה ושיווק משקאות קלים בשנת 2010.
2. המערער היה רוכש סחורה (משקאות) בעיקר משתי חברות סיטונאיות (להלן יחד: "הספקים"), והיה מפיץ לחנויות מקומיות, בשטח ההפצה עליו הוסכם עם הספקים; הספקים הם: חברת "אבו עלאן למסחר" [חברה רשומה ברש"פ - ח.פ. (רש"פ) 562409581] (להלן: "אבו עלאן"); וחברת "PAL MIDAN" [חברה רשומה ברש"פ - ח.פ. (רש"פ) 562187880] (להלן: "פאל מידן"); למערער הסכמי הפצה עם הספקים.

3. המערער הגיש שתי הצהרות הון, כדלהלן:

א. הצהרת הון ליום 31 בדצמבר 2012 (הוגשה ביום 3 בדצמבר 2013), בה ציין המערער כי יתרת ההון נטו שלו היא: 403,208 ש"ח (להלן: "הצהרת הון 2012");

ב. הצהרת הון ליום 31 בדצמבר 2016 (הוגשה ביום 20 ביולי 2017), בה ציין המערער כי יתרת ההון נטו שלו היא: 476,249 ש"ח (להלן: "הצהרת הון 2016");

4. להלן יורחב אודות הצהרות ההון.

חובות לספקים (לגרסת המערער)

5. לטענת המערער הוא חב, בגין משיכת סחורה, ל'אבו עלאן' סך כולל של 1,412,205 ש"ח (להלן: "חוב לאבו עלאן"); לטענת המערער, החוב ל'אבו עלאן' הועבר ל'פאל מידן', כפי שיורחב להלן.

6. לגרסת המערער, חברת 'יפאורה תבורי' - יצרנית ומשווקת משקאות קלים (להלן: "יפאורה תבורי"), סיפקה סחורה לחברת 'אבו עלאן'; כך שלמעשה 'אבו עלאן' הינה סוכנות השיווק העיקרית של משקאות באזור החלוקה בו פעל המערער. למערער וחברת 'אבו עלאן' היה הסכם הפצה, כאשר התנהלות הצדדים הייתה שחברת 'אבו עלאן' מספקת, כסיטונאית, למערער והלה מפיץ את הסחורה באותו אזור חלוקה.

7. לימים, אחד מבעלי המניות באבו עלאן, מר באסם אבו עלאן (להלן: "באסם"), נפרד מחברת 'אבו עלאן' והקים את חברת 'פאל מידן', יחד עם בני משפחה אחרים, שאחראית על אותו אזור חלוקה בה פעל המערער. זאת, בהתאם להסכם, מיום 23 בינואר 2016 (כהרחבה להסכם הפצה מיום 9.10.1997), חלוקת אזורי חלוקה והפצה בין חברת 'יפאורה תבורי' לבין חברת 'אבו עלאן' וחברת 'פאל מידן' (להלן: "הסכם הפצה").

8. לטענת המערער, טרם הפסקת עבודתו עם חברת 'אבו עלאן', יתרת החוב ל'אבו עלאן', שלא שולמה, הועברה לחברת 'פאל מידן'. זאת בהתאם להסכם ההפצה (סעיף 4.1 שבו), לפיו: **"החובות הקיימים ו/או העתידיים בגין הסחורה שסופקה עד למועד הקובע יחולו על החברה הקיימת עד לפרעונם המלא"**. על כן, כמוסכם, חובות אבו עלאן נותרו שייכים לחברת אבו עלאן, שכן הוגדר בהסכם ההפצה כי **"החברה הקיימת"** הינה: חברת אבו עלאן למסחר בע"מ.

9. ברם, לטענת המערער, חברת 'אבו עלאן' המחתה את חובו של המערער כלפיה לחברת פאל מידן.

10. על כן, לטענת המערער, המשיב לא לקח בחשבון בחישוב השומה כי החוב נוצר בשל שנים קודמות, וכי אין ליחסו לשנות המס שבשומה בהליך דנא. כמו כן, באסם - עובר לפתיחת חברת פאל מידן, ומעבר הפעילות שלו לפאל מידן - לא שמר את תיעוד הרכישות של המערער, כמו גם תיעוד חשבוני, ביחס לחובותיו של המערער כלפיו.

11. לגרסת המערער, הוא משך סחורה מבאסס, כאשר הלה היה בעל מניות בחברת אבו עלאן, החל משנת 2010 ועד לשנת 2016. אולם, התיעוד הושמד לאחר שנה- שכן בהתאם לדין ברש"פ (לטענת באסס), אין חובה לשמירת 'תיק תיעוד' מעבר לשנה אחת- ומעת שכן, המשיב היה צריך לקחת בחשבון כי ההתחייבות לבאסס (באמצעות חברת פאל מידן), עליה הצהיר המערער בהצהרת הון 2016, הינה התחייבות לחברת 'אבו עלאן' בגין משיכת סחורה לשנים קודמות.

חשבוניות התחשבויות עם הרש"פ

12. כידוע, הסחר בין מדינת ישראל לרש"פ עובר דרך מעברי גבול (מחסומים). בהתאם לכך, המעביר סחורה מחויב להציג חשבונית התחשבויות בין מדינת ישראל לבין האוטונומיה של הרשות הפלסטינית, המכונות חשבוניות P.

13. המערער הציג חשבוניות P על שם חברת 'פאל מידן', ועל כן המשיב הכיר למערער אך ורק את הסכומים המצוינים בחשבוניות אוטונומיה של הרשות הפלסטינית (חשבוניות P) של חברת 'פאל מידן'. שכן, לדברי המשיב, חשבוניות P משודרות במערכת שע"מ (שירות עבוד ממוכן) של רשות המסים, ומעת שכן ניתן להצליב מידע בין דיווחי המערער לבין דיווחי הספק.

14. ברם, בעקבות שאילתה ממערכת שע"מ הנ"ל, העלה המשיב בידו כי דווחו אך ורק 4 חשבוניות P בלבד, בסכום כולל של 185,406 ש"ח - על שם חברת 'פאל מידן'.

15. המערער, בתצהירו, הבהיר כי מדובר בחשבוניות P שהונפקו בתקופה שבין דצמבר 2015 לבין דצמבר 2016; כי חשבוניות P הן רק בגין חוב מצטבר לתקופה הנ"ל לספק הנוכחי - חברת 'פאל מידן'; כי יתרת החוב נובעת גם בשל חובות בגין שנים קודמות לספק הקודם - חברת 'אבו עלאן'.

16. למעשה - העיד המערער בדיון ההוכחות - כי אכן כלל החשבוניות של חברת 'פאל מידן' הוצגו לפני המשיב, והן אותן 4 חשבוניות P הנ"ל (עמ' 9 לפרוטוקול, שורות 8-9).

17. ברם, המערער צירף לתצהירו 49 חשבוניות P של חברת 'אבו עלאן' החל משנת 2010 ועד (וכולל) שנת 2015 (להלן: "**חשבוניות P אבו עלאן**").

18. אמנם לא ברור מדוע המשיב לא היה ער לכך שישנה חברה נוספת שסיפקה סחורה למערער, ושודרה במערכת שע"מ, כמו גם כל חשבונית שהוצגה הוחתמה על ידי רשות המיסים במעבר הגבול (במחסום; בד"כ, מחסום קלנדיה).

19. המערער אף הציג בתצהירו (עמ' 2, סעיף 9), בהתבסס על חשבוניות P אבו עלאן, את מחזורי הקניות מחברת **אבו עלאן**. כדלקמן:

א. קניות שנת 2010 : 855,132 ש"ח;

ב. קניות שנת 2011 : 595,931 ש"ח ;

ג. קניות שנת 2012 : 580,812 ש"ח ;

ד. קניות שנת 2013 : 49,950 ש"ח ;

ה. קניות שנת 2014 : 226,326 ש"ח ;

ו. קניות שנת 2015 : 141,310 ש"ח ;

סה"כ : 2,449,461 ש"ח

20. אך כאמור המשיב לא ייחס למערער את אותן חשבוניות P אבו עלאן כהתחייבות לספק, כהסבר להפרש ההון.

21. למען הסדר, כבר עתה אציין כי התרתי את הצגת חשבוניות P אבו עלאן, וכי יש להידרש להן, כפי שיורחב לקמן.

הצהרות הון

הצהרת הון לשנת 2012

22. להלן תמצית הצהרת הון 2012 :

א. שווי מלאי : 1,250,566 ש"ח ;

ב. התחייבות (לספק) : 965,000 ש"ח ;

ג. ובסה"כ ההון העצמי, נטו, מסתכם בסך : 403,208 ש"ח ;

הצהרת הון לשנת 2016

23. להלן תמצית הצהרת הון 2016 :

א. שווי מלאי : 1,750,331 ש"ח ;

ב. התחייבות (לספק) : 1,412,205 ש"ח ;

ג. ובסה"כ הון העצמי, נטו, מסתכם בסך : 476,249 ש"ח ;

שומת מס לשנים 2013 ו-2016

24. ביום 31 במרץ 2019 הופקו שומות מס הכנסה למערער בגין שנות המס 2013-2016, כאמור לעיל. בשומות נקבע כי הונו של המערער גבוה מההון המוצהר, וכי קיים הפרש בלתי מוסבר בגובה ההון העצמי של המערער, בשנות המס נשוא השומות.
25. פקיד השומה שערך את השומות התייחס בעיקר להתחייבות לספק, כי לא נחה דעתו - לאור מחזורי הרכישות בשנים עברו - כי נוצר חוב בסכום כה גבוה ביחס לרכישות ובפרט שחוב זה נוצר אך מספק אחד - 'פאל מידן'. מנגד, המערער טען כי המשיב התעלם מהעובדה כי התחייבות זו נוצרה בשל חובות לשני ספקים, החברות הנ"ל, וכי מדובר בחוב מצטבר משנים עברו.
26. לדעת המשיב - מאחר והמערער לא הציג אסמכתאות אשר יתמכו בגרסתו כי קיימת לו התחייבות לספקים, בסכום הנ"ל, וכי אף כרסוסות נגדיות לא הוצגו, יש להכיר אך ורק בסכומים מדווחים אשר לגביהם יש אסמכתא לאמיתותם, זאת, תוך אי התחשבות המשיב ב'חשבוניות P אבו עלאן'.
27. דעתו של המשיב לא נחה כי המערער לא התרשל בניהול פנקסיו, על כן, דחה המשיב את הצהרתו של המערער וקבע, בהתאם לסעיף 152(ב) לפקודה, שומה לפי מיטב שפיטה; כמו כן, בהתאם לסעיף 191(ג) לפקודה, הטיל המשיב על המערער חיוב בשיעור 30% מהסכום הבלתי מוסבר - קרי, קנס גירעון.
28. בהודעה המפרשת את נימוקי השומה, בהתאם לתקנה 5(א) לתקנות בית משפט (ערעורים בעניני מס הכנסה) התשל"ט-1978, שטח המשיב את נימוקיו לדחיית הצהרות המערער, כלהלן:
29. הפרש הון בלתי מוסבר לשנות המס בין השנים 2013 ל-2016:
- א. המשיב לא קיבל את גרסת המערער לפיה חובות המערער כלפי חברת אבו עלאן הועברו לחברת פאל מידן. זאת מפני שחרף קיומם של כמה דיונים בעניינו - באמצעות מייצגו - לא טרח להמציא מסמכים המעידים או מאששים את קיומו של החוב כלפי 'אבו עלאן'.
- ב. בעקבות כך, קבע המשיב כי אין לייחס את החוב הרשום בהצהרת הון עליה הצהיר המערער בהצהרת הון 2016 כעובדה נכונה; על כן, ביצע המשיב חישוב הפרשים בין הצהרת הון 2012 לבין זו של 2016.
- ג. לאור האמור, נוכח המשיב כי ישנו הפרש בלתי מוסבר בסך של 1,985,721 ש"ח, אולם הפחית המשיב את חשבוניות P הנ"ל (של פאל מידן), בסך של 185,406 ש"ח, והעמיד את סכום ההפרש הבלתי מוסבר לסך של: 1,800,315 ש"ח.
- ד. לפיכך, המשיב ייחס את הפרש ההון הבלתי מוסבר, בהתאם לפסיקה, באופן שווה (פריסה ליניארית) ל-4 שנות המס הפתוחות שבין שתי הצהרות ההון- היינו, תוספת הכנסה של 450,079 ש"ח לכל אחת מהשנים 2013-2016.

- ה. בפירוט השומות ציין המשיב כי מעת ש'חוב לאבו עלאן' לא נלקח בחשבון הרי שסך הונו של המערער גדל לסך של 1,718,048 ובניכוי יתרת הצהרת הון 2012 - בסך של 403,208 ש"ח - הרי שהונו גדל לסך 1,314,840 ש"ח.
- ו. על סך הנ"ל הוסיף המשיב כ-130,000 ש"ח ששולמו למס הכנסה ולביטוח לאומי וכן הוסיף המשיב סך של 230,000 ש"ח שווי 'מלאי מת'.
- ז. הנה כי כן, לדעת המשיב, המערער צבר הון, שלא דווח לכאורה, בסך של: 1,678,773 ש"ח.
- ח. מסכום לעיל הפחית המשיב בגין הסבריו של המערער - סך של 274,842 ש"ח, הכנסה מדווחות ששולם בגינה מס - כן הוסיף המשיב, סך של 396,384 ש"ח בגין הוצאות מחיה, בהתאם ללוח 3-4, ובכך העמיד המשיב את סך ההון הבלתי מוסבר על סך: 1,800,315 ש"ח.

טענות הצדדים

טענות המערער

30. לטענת המערער, כאמור לעיל, הוא החל לעסוק בהפצה ומכירת משקאות קלים החל משנת 2010. בשנה זו הספקית שסיפקה לו את רוב ככל הסחורה הייתה חברת 'אבו עלאן' (עמ' 14 לפרוטוקול, שו' 25-26). לטובת חברת 'אבו עלאן' נצבר חוב שעמד ליום 31.12.2016, על סך של 1,412,205 ש"ח (מכתב החברה צורף לתצהיר המערער).
31. טענות המערער בהשגתו על השומות נסובו סביב כמה טענות, כדלהלן:
- א. **חוב לאבו עלאן - בסך 1,412,2305 ש"ח - שהועבר לפאל מידן:** לטענת המערער, המשיב התעלם מחוב לספק הנוסף. כלומר, לטענת המערער, החוב לספקים נובע משני ספקים ולא מספק אחד. היינו, החוב לחברת 'פאל מידן' הוא סך של 185,406 ש"ח, והחוב לחברת 'אבו עלאן' הסך הנ"ל. המערער הסביר כי החוב לאבו עלאן עבר לפאל מידן, בשל שינוי בחברת אבו עלאן והסכם חלוקת אזורי חלוקה מחדש, בין בעלי המניות שכולם בני אותה משפחה ולכן נרשם בהצהרת הון 2016. כאמור, המשיב לא הכיר בחוב לאבו עלאן שהועבר לחברת פאל מידן.
- ב. **שימוש בהוצאות מחיה לפי לוח 3 ולא לפי לוח 5:** לטענת המערער, לא היה מקום לחשב את הוצאות המחיה לשנות השומה בהתאם לסכומים בלוח 3-4, אלא לפי לוח 5-6. המערער טען עוד כי בשלב א' של השומה נקבעה לו רמת מחיה בהתאם ללוח 5, ולכן אין לשנות זאת. ביחס ללוח 3-4 טען המערער כי מעת שהוא מתגורר 'בסביבה ענייה וכפרית' (מזרח ירושלים) לא היה נכון וצודק לחשב לפי לוח זה, אלא לפי לוח 5.
- ג. **הפסד הון - 'מלאי מת':** לטענת המערער, המשיב החשיב כשימושים למערער את 'המלאי מת' פעמיים - הן בהקטנת ההכנסה החייבת מצד המערער והן בחישוב

'מלאי מת' כתוספת לשימושי המערער - על כן יש להפחית מהפרש ההון סך של 230,000 ש"ח - 100,000 ש"ח בגין 'מלאי מת' לשנת 2015 וסך של 130,000 ש"ח בגין 'מלאי מת' לשנת 2016.

ד. **קצבאות ילדים:** נטען כי המשיב לא לקח בחשבון הסבר להפרשי ההון, את קצבת הילדים שהוא קיבל מהמוסד לביטוח לאומי, בגין ארבעת ילדיו (נכון לשנות השומה) - סכום קצבאות הילדים, לתקופת 2013 עד וכולל 2016 (4 שנים) הוא: 24,141 ש"ח.

ה. **קנס גירעון:** כן השיג המערער על החיוב בקנס גירעון. לטענתו, אין הדבר נעשה במזיד וכי מעת אין הפרשי שומה ממילא שאין מקום להטלת קנס גירעון. כמו כן, לטענתו, חובת ההוכחה כי הגירעון נוצר 'במזיד' מוטל על כתפי המשיב.

טענות המשיב

32. המשיב, מנגד, שלל את טענות המערער וסבר כי קיימים הפרשים בלתי מוסברים המעידים על הכנסות שלא דווחו כדין למס הכנסה. על כן, נטען כי השומה לפי מיטב שפיטה שהופקה משרתת את תכליתה לגביית מס אמת, וכי לא נפל פגם בשומות שהוצאו למערער.

33. המשיב הדגיש כי מסמכים שהתבקש המערער להמציא - לא הומצאו; כרטסת התחשבות מול הספק (אבו עלאן); כרטסת נגדית של הספק; הוכחות תשלום חוב וכיו"ב, או אסמכתאות המצביעות על יתרת חוב לאבו עלאן.

34. כמו כן, לטענת המשיב, אין סבירות כלכלית לכך שקיימת התחייבות לספקים בסדר גודל של כ-1.4 מיליון ש"ח, כאשר מחזור הקניות הכולל מאותו ספק - 'אבו עלאן' עמד על כ-2.4 מיליון ש"ח.

35. זאת ועוד, לדעת המשיב, גם אם נצא מנקודת הנחה לפיה תתקבל טענת המערער ל'חוב אבו עלאן' הרי שעדיין ישנו הפרש בלתי מוסבר בסך של 383,028 ש"ח - לפי התחשיב להלן:

א. סך ההפרש הבלתי מוסבר: 1,985,721 ש"ח;

ב. בניכוי חוב אבו עלאן: 1,412,205 ש"ח;

ג. בניכוי (הקטנת) הוצאות מחיה: 190,488 ש"ח;

ד. קיים הפרש בלתי מוסבר בסך 383,028 ש"ח.

36. ביחס לטענת המערער כנגד תחשיב הוצאות המחיה, טען המשיב כי מעת שמייצגו, בדיוני השומה, הבהיר כי מדובר בעוסק שחי ב'רמת חיים ממוצעת', ומעת שלא

הומצאו פירוט הוצאות, חושבו הוצאות המחיה לפי לוח 3-4, שכן חישוב לפי לוח 5-6 מצריך הבאת ראיות קונקרטיות לרמת החיים בה הנישום ומשפחתו חיים.

המסגרת הדיונית

37. בערעור התקיימו שלושה דיוני קדם משפט; הצדדים הגישו תצהיריהם; התקיים דיון הוכחות; הצדדים העידו עדים; הוגשו סיכומים וסיכומי תשובה ובשלה העת להכריע.

38. מטעם המערער, העידו המערער עצמו ומר באסם אבו עלאן, מי שהיה בעל מניות בחברת 'אבו עלאן למסחר' ועמד בקשרי מסחר עם המערער; מטעם המשיב העיד, מר אסף צדוק מפקח מס הכנסה, מי שערך את השומות וניהל את הדיונים מול מייצגיו של המערער.

39. דיון ההוכחות התקיים בנוכחות מתורגמנית, שתרגמה את שאלות החקירה למערער ולעד מטעמו מהשפה העברית לערבית ולהיפך - תרגמה את תשובות המערער והעד מטעמו (באסם), מהשפה הערבית לשפה העברית.

40. בתום חקירת העדים מטעם המערער, במסגרת דיון ההוכחות, ב"כ המערער הביע דעתו לאמור:

"ברצוני לומר שהמתורגמנית לא ידעה לתרגם את כל שאמר העד בצורה מדויקת. יש כאן בעיה בתרגום. איני בטוח שהפרוטוקול שיקף את מה שהעד אמר. לכל מילה יש משמעות ועל אחת כמה וכמה בחקירה הנגדית וכאשר התרגום אינו נכון, בית המשפט יכול לפסוק רק לפי הראיות שבפניו. לא אני בוחר את המתורגמנית."

41. ברם, ב"כ המערער לא הצביע על טעות בתרגום או פרשנות שגויה של ביטוי זה או אחר בשפה הערבית לשפה העברית, ממילא שהעד מטעם המערער (באסם) דובר מעט את השפה העברית ועל כן, ניתן היה להבין על נכון מה כוונתו ותשובותיו. זאת ועוד, ככל והיה צורך, המותב היה ער לצורך לחדד את השאלות או לחדד את תשובות העדים מטעם המערער, מפני שהשפה העברית אינה שגורה בפהם של המערער ובאסם.

42. אכן, היו קשיים בתרגום אך לטעמי איכות התרגום הייתה ברמה שניתן להבין כדבעי את תשובות העדים לשאלות שנשאלו, וכאמור לעיל.

43. כן אציין כי רוב רובם של האסמכתאות שצורפו לתיק - נערכו ונכתבו במקור בשפה הערבית; אולם, צורף תרגום נוטריוני, כדון, ועל פיו אדון בהליך דנא. אציין עוד, כי ב"כ המערער הוא שהמציא את התרגום הנוטריוני, וכי לא היו לו טענות כנגד איכות התרגום.

44. הערה נוספת; ב"כ המערער והמערער עצמו טרחו להדגיש כי המערער אינו יודע קרוא וכתוב אף בשפה הערבית, אך לטעמי ולאור הממצאים שהונחו לפניי, אינני רואה כי יש סיוע בכך לגרסת המערער. המערער היה מיוצג בכל דיוניו לפני מפקח המס וכן לאורך

כל ההליך דנא, עלידי רוי"ח או עו"ד השולטים היטב היטב בשפה העברית; כן יש להדגיש כי ההליך דנא נפתח ביוזמת המערער, למרות היותו אינו יודע קרוא וכתוב ואינו שולט בשפה העברית, סבורני כי היה עליו להיערך לכך טרם היכנסו להיכל המשפט, ולטעמי כך אכן פעל.

דיון והכרעה

נטל ההוכחה בדיני המס

45. כידוע בהליך תביעה אזרחי רגיל הכלל הוא: "המוציא מחברו עליו להביא ראיה". היינו, על התובע לעמוד בנטלי ההוכחה- נטל השכנוע ונטל הבאת הראיות (ע"א 641/66 צבי אריה ו-מאיר שפיר נ' אוה (חוה) קליבנסקי ו-משה שפיר, כא(2) 358 (1967)).

46. אולם, בדיני המס נטלי ההוכחה מתהפכים. היינו, על המערער - שהוא נחשב כתובע (היוזם את ההליך) - מוטלים נטלי השכנוע והבאת הראיות לסתור את השומה שהוצאה לו על ידי רשות המסים. בפרט שחזקה על המשיב שהוציא החלטה כדין תחת ידו, והמערער עליה הינו בגדר "המוציא" שעליו להביא ראיה (רע"א 1436/90 גיורא ארד חברה לניהול השקעות ושירותים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, כ 539 (1992); ע"א 5468/12 ניסים עופר יונסוף נ' פקיד שומה ירושלים פסקה 25 לפסק דינה של השופטת ד' ברק-ארז (8.7.2014); ע"מ (מחוזי מרכז) 30422-11-10 וואיל אלדעאדלה נ' מס הכנסה פקיד השומה רמלה (15.1.2013)).

47. אף בהתאם לסעיף 155 לפקודה, נטל הבאת הראיה, בערעור מס הכנסה, מוטל על כתפי הנישום אשר עליו להוכיח כי השומה מופרזת.

48. בענייננו - הן נטל הבאת הראיה והן נטל השכנוע נותרו על כתפי המערער (ע"א 9792/02 פואז מוחמד נ' מס הכנסה - טבריה (13.9.2005)).

הימנעות מהבאת ראיה

49. כידוע, ואף דובר בהלכה הפסוקה רבות, כי צד שעליו להביא ראיה ונמנע מהביאה, הרי שהעדרה של ראיה יזקף לחובתו.

50. במה דברים אמורים: לאחר שקבענו כי על המערער דנא מוטלים נטל הראיה והשכנוע, בהתאם לסעיף 155 לפקודה, היה על המערער להביא עדים רלוונטיים או אסמכתאות אשר יאששו את גרסתו, לפיה קיים חוב כלפי 'אבו עלאן'. על כן וב העדר עדויות של עדים שלא זומנו, קיים קושי לקבל את גרסת המערער.

51. יפים לענייננו דברי השופט מ' חשין בע"א 2275/90 לימה חברה ישראלית לתעשיות כימיות בע"מ נ' פרץ רוזנברג, פ"ד מז(2) 605 פסקה 14 לפסק דינו (1993) -

14". סבבנו הלכנו והגענו לנקודת המוצא: (...). כך (ה)דין אף במקום שצד למשפט נמנע מהעיד עד פלוני, שעה שבנסיבות העניין היה מקום להעידו.

ובדברי השופט גולדברג בע"א 465/88 הבנק למימון ולסחר בע"מ נ' מתתיהו ואח' [6], בעמ' 658 : "אי-הבאתו של עד רלוואנטי מעוררת, מדרך הטבע, את החשד, כי יש דברים בגו וכי בעל הדין, שנמנע מהבאתו, חושש מעדותו ומחשיפתו לחקירה שכנגד". (...) וכן הם דבריה של השופטת בן עתו בע"א 548/78 אלמונית ואח' נ' פלוני [7], בעמ' 760 : "... כלל נקוט בידי בתי המשפט מימים ימימה, שמעמידים בעל-דין בחזקתו, שלא ימנע מבית המשפט ראיה, שהיא לטובתו, ואם נמנע מהבאת ראיה רלבנטית שהיא בהישג ידו, ואין לכך הסבר סביר, ניתן להסיק, שאילו הובאה הראיה, הייתה פועלת נגדו. כלל זה מקובל ומושרש הן במשפטים אזרחיים והן במשפטים פליליים, וככל שהראיה יותר משמעותית, כן רשאי בית המשפט להסיק מאי-הצגתה מסקנות מכריעות יותר וקיצוניות יותר נגד מי שנמנע מהצגתה".

52. כן ראו עוד: ע"א 256/17 הרשקוביץ שי נ' מדינת ישראל - רשות המיסים, אגף המכס והמע"מ, פסקה 15 לפסק דינו של השופט ד' מינץ (18.8.2019); ע"א 8294/14 רוני גנגינה נ' פקיד שומה פתח תקוה, פסקה 25 לפסק דינו של השופט י' עמית (20.3.2018);

השוואת הצהרות ההון

53. כמו כן, שיטת השוואת ההון בין שתי הצהרות הון, אומצה בשיטתנו ככלי עזר לפקיד שומה בקבעו 'מס אמת'. ידועים הדברים שנאמרו בע"א 552/02 איתן חנני נ' פקיד שומה חיפה, פ"ד (1) 112 (2005), ונשוב להזכירם עתה - לאמור:

"על חשיבות הצהרת הון ככלי עזר בידי פקיד השומה לשם קביעת ההכנסה החייבת במס אין צורך להכביר מלים, והדבר הוסבר רבות... "סעיף 135 לפקודה מורה, כי פקיד השומה רשאי לדרוש מנישום למסור לו, בין היתר, דין וחשבון על הונו ונכסיו... אם גדל ההון, כפי שהוא תיאר בהצהרת ההון, מעבר להכנסות שנתגלו בדו"חותיו יידרש הנישום להסביר את מקורו של ההפרש, ובאין לו הסבר מתקבל על הדעת, די יהיה בהפרש כדי להוכיח קיומן של הכנסות עליהן לא דיווח כיאות" (ע"א 2/81 שפירא נ' פקיד השומה חיפה, בעמ' 419).

13. ההיגיון הנוסף בעורפה של השיטה - שיטת השוואת הצהרות ההון - חל הן על עצמאי הן על שכיר. בכוחו ללמד על הכנסות בלתי מדווחות של שכיר, ממש כפי שבכוחו ללמד על הכנסות בלתי מדווחות של עצמאי. שהרי גם לעובד שכיר יש דרכים שונות שלא לדווח על הכנסות.

כך למשל בעניינו של שכיר כמערער שלפנינו, שהכנסתו נובעת גם מחברות שבשליטתו וביכולתו להעביר הכנסות מן החברות לחשבונו ללא דיווח לפקיד השומה. אין כל מניעה אפוא להשתמש בשיטת הפרש ההון הבלתי מוסבר לעת בניית שומה לפי מיטב השפיטה של עובד שכיר, ובעניינו - לעת קביעת הכנסתו החייבת במס של חנני. למותר לומר כי השומה עצמה חייבת שתיעשה בהירות ובשאיפה לקבוע את הכנסות האמת של הנישום."

יתרת חוב לחברת 'אבו עלאן למסחר'

54. בריח התיכון, בערעור דנא, הוא טענת המערער לפיה המשיב לא החשיב את יתרת החוב המצוינת בהצהרות ההון 2016, כחוב לחברת 'אבו עלאן', שעבר לחברת 'פאל מידן'.
55. מנגד, וכזכור, המשיב ממאן להכיר ביתרת החוב הנ"ל, שכן לטענתו הסכום אינו פרופורציונאלי להיקף משיכות הסחורה במהלך שנות פעילותו של המערער החל משנת 2010 ועד לשנת 2016. וממילא שלא הוכח חוב לאבו עלאן. כן, נטען כי לא הוצג מסמך משפטי המעיד על המחאת החוב לפאל מידן.
56. להלן נדון בפרטי טענת המערער לפיה הוא חב, נכון ליום 31.12.2026, סך כולל של 1,412,205 ש"ח. אציין כבר עתה, כי הסכום הנ"ל - לגרסת המערער - מורכב מסכום שבמחלוקת (מלאי פג תוקף, מלאי מקולקל, החזר פיקדון בגין משטחים וכיו"ב), מחשבוניות P אבו עלאן, שבהתאם להסכם חלוקת אזורי הפצה, הועבר החוב לחברת פאל מידן, ומחשבוניות P (של פאל מידן). כדלהלן;

הוכחת חוב לחברת 'אבו עלאן'

57. תחילה נסקור את הנאמר בדיונים אצל המשיב כדלהלן - מועדי הדיונים אצל המפקח אסף צדוק.
- א. ביום 5 בספטמבר 2018, הוזמן מייצגו של המערער (יועץ מס) אל המשיב ביחס לשומות לשנים 2013-2016. כאשר התבקש לתת הסבר להתחייבות ספקים בהצהרת הון, השיב: **"יש לי הוכחות אשלח כרטסות"**;
- ב. ביום 8 באוקטובר 2018, שוב הוזמן מייצגו של המערער, שוב נשאל ביחס להתחייבות לספקים, ושוב השיב: **"יש לי הוכחות אשלח כרטסות"**; בתום הדיון התבקש להמציא: **"כרטסות של ספקים לפי המוצהר בהצהרות הון 31.12.16 ו-31.12.12"**;
- ג. ביום 10 בינואר 2019, הוזמן שוב מייצגו של המערער, והלה ביחס לסוגיות שהועלו בדיון טען כי: **"יוכיח יתרת זכאים"**, וכי **"לא ניתן להשיג כרטסות מספק ברשות"**, ובהקשר למתן הסבר על מלאי לא סביר ורווח לא הגיוני (לטענת המשיב) ענה: **"מוכן לחתום על עלות מכר בגילום"** (סתם ולא פירש);
- ד. ביום 17 בינואר 2019, הוזמן שוב מייצגו של המערער, ותשובותיו לא השתנו, מסמכים שנדרש להמציא, לא הומצאו;
- ה. ביום 17 במרץ 2019, הוזמן המערער שוב לדיון אך לדיון הגיע מייצגו של המערער - עו"ד מוחמד יונס (שהוא גם רו"ח), אשר השיב כי יבדוק את הדברים וימציא הסברים;

ו. ביום 26 במרץ 2019, התקיים דיון נוסף, בנוכחות עו"ד מוחמד יונס, מייצגו של המערער, ובתום הדיון הוסכם, לצורך פשרה, כי הוצאות מחיה של המערער יהיו לפי לוח 5-6, אך נאמר עוד כי **"במידה ויוצא צו, הוצאות מחיה שייקחו הינם לפי לוח 3-4"**, על כך העיר המייצג כי: **"מדובר באדם שחי במזרח י-ם והוצאות המחיה הם 5-6"**;

58. נמצאנו למדים, ביחס להוכחת החוב לאבו עלאן - כי לא הומצאו למשיב הוכחות ברורות, או תיעוד חשבונאי או אסמכתא לכך כי קיים חוב לחברת אבו עלאן - באף לא אחד מששת הדיונים שהתקיימו.

59. יתרה מזו - חברת 'פאל מידן', כנטען, הוציאה מכתב הנושא תאריך 31.12.2016, אל המערער ובו נטען כי המערער חב לה סך של 1,412,205 ש"ח (להלן: **"המכתב"**). המכתב והסכם ההפצה, מתוארכים למועד שקדם לדיון הראשון - הוי אומר: טרם יום 5.9.2018.

60. הנה כי כן, נשאלת השאלה, מדוע אם כן, המכתב הנושא תאריך 31.12.2016, המופנה למערער, לא הובא לידיעת פקיד השומה, ביחס להוכחת חוב, כראשית ראיה למצער, לספק אבו עלאן?!

61. סבורני כי, בשלב זה, לא עלה בידי המערער להוכיח את חובו לחברת 'אבו עלאן', ובהתאם לדיני המס ממילא נטל ההוכחה מוטל עליו, אך הלה לא הרימו.

62. זאת ועוד, במסגרת הדיון מיום 20 בנובמבר 2019, נשאל ב"כ המערער, ע"י בית המשפט, **"מדוע במהלך דיוני השומה לא המציא המערער אסמכתאות מספקות לצורך הוכחת ההתחייבויות כלפי הספקים 'אבו עלאן למסחר וכן לחברת pal midan', השיב ב"כ המערער כי: "(ש)אלו עובדות ונכונות. מה שיש בידינו באשר לרישום שתי החברות המצאנו. הוכחות לקיום אותו חוב במהלך המשפט כאשר נגיע להוכחות אנו נוכיח אותו."** סתם ולא פירש.

תיעוד חשבונאי

63. לטענת העד מטעם המערער (באסם) התיעוד החשבונאי מושמד בתום כל שנה (עמ' 19 לפרוטוקול, שו' 13-16). על כן, לא ניתן להמציא למשיב כרטסות נגדיות, דוחות וכיו"ב בקשר למצבת החובות של המערער כלפי 'אבו עלאן' וכלפי 'פאל מידן'.

64. טענה זו אין בידי לקבלה. נישום מחויב בניהול ספרים, על פי דין, בהתאם לסוג והיקף עיסוקו. על כן, היה על המערער לשמור תיעוד כלשהו ביחס לתשלומים אותם שילם או לגובה ההתחייבות שלו כלפי 'אבו עלאן'. תיעוד זה לכאורה היה גם מסייע למערער מפני תביעה עתידית של חברת פאל מידן, שכן יוכל להוכיח את גובה החוב שלו כלפיה או גובה הפירעון.

65. לטעמי קשה להלום טענה לפיה, את יתרת החוב משך שנים ידעה חברת 'פאל מידן' לציין (1.4 מיליון ש"ח) ואילו כאשר המערער והעד מטעמו - באסם נשאלו, האם יש

תיעוד למצבת החובות של המערער כולם 'מילאו פיהם מים', ותשובותיהם כי הם 'לא יודעים', 'לא זוכרים', 'לא עוסקים בזה' ותשובות כיוצא באלה.

66. השאלה המתבקשת היא - מדוע אם כן, לא הופיע עד, הבקיא בפרטים, מטעם המערער או מטעם אבו עלאן שישפוך אור על ההתנהלות בין המערער לספקים, ביחס לתשלום עבור הסחורה, תיעוד התשלום, ניהול חובות, קיזוז בגין משטחים וההסכמות בשל סחורה פגומה.

67. בהקשר זה סבורני כי גם אם נקבל את הגרסה כי המערער עשה 'טובה' לכאורה לאבו עלאן, במשיכת סחורה על מנת לעמוד ביעדים, שורת ההיגיון שזו האחרונה תספוג לפחות חלק מהמלאי שמת - מלאי פג תוקף. אך לא היא, באסם העיד כי כל מה שקשור לפג תוקף וכיו"ב אין זה באחריותו אלא באחריות המערער בלבד (עמ' 22 לפרוטוקול, שו' 25-27). התנהלות זו, כאמור, מעלה תהיות באשר לשיקולים המסחריים הרלבנטיים לעניין.

68. כמו כן, מבלי להיכנס לדין הנוהג ברש"פ, הרי שעל המערער היה לשמור תיעוד חשבונאי ביחס לחובותיו לאבו עלאן.

69. זאת ועוד, גם אם הדין - ברש"פ - שאין חובה לשמור את התיעוד החשבונאי אלא לשנה אחת, נקיטה בפרקטיקה של השמדת התיעוד, כאשר קיים חוב בסדר גודל כמתואר לעיל, אינה מתיישבת עם השכל הישר.

70. זאת ואף זאת, מדוע המערער לא טרח לפנות לחברת 'יפאורה-תבורי' שזו האחרונה תמציא לו כרטסת התחשבות עם אבו עלאן ופאל מידן. הלא בהסכם ההפצה, סעיף 4, נאמר במפורש כי: **"תבורי תפתח בספריה כרטיס נפרד למפיץ הנוסף (...)"**. מדוע אם כן, לא פנה המערער או באסם (מטעמו), ליפאורה-תבורי, על מנת לקבל כרטסת המצביעה כי לאבו עלאן קיים חוב ליפאורה-תבורי בגובה החוב של המערער כלפיה, לכל הפחות להראות סכום קרוב לחוב ומועדים קרובים לתאריכי חשבוניות P אבו עלאן. זאת לא טרח המערער לעשות.

71. כמו כן, התרשמתי כי העד מטעם המערער (באסם) הציג גרסה מתפתחת בהתאם לשאלות עליהן נשאל, שכן בתחילה גרס שאינו זוכר סכומים וכי הכול היה לפי האמון שניתן למערער, זאת למרות שהמערער אינו בן משפחתו או קרובו, אלא לקוח בלבד - לאמור:

"ש. כמה זמן אתה מכיר את עבדאללה? המערער.

ת. בערך 11 שנים.

ש. אתה קרוב משפחה שלו?

ת. לא.

ש. חבר משפחה?

ת. לא.

ש. בעצם היחסים בניכם הם רק של לקוח וספק? אתה הספק שלו והוא הלקוח?

ת. רק יחסים מסחריים" (עמ' 16, שו' 26-33)

וכן -

"ש. תספר לי איך המערער שילם לך על הסחורה. במזומן? שיקים? העברת בנקאית?

ת. במזומן. כל שבוע היה משלם תשלומים.

ש. כמה בערך כל תשלום פחות או יותר?

ת. אני לא זוכר. גם אני לא הייתי עוקב אחרי הסכומים. אני הייתי מנהל החברה.

ש. אתה היית מקבל את הכסף בעצמך?

ת. לא אני. מוכרן.

ש. יש לך תיעוד של הסכומים שקיבלת?

ת. לא. לא היה לפי האמונה" (עמ' 18, שו' 12-19)

72. לאחר מכן, כאשר נשאל על ידי בית המשפט, היכן רושמים את התשלומים, השיב באסם בזו הלשון:

משיב לשאלות בית המשפט:

"ש.כ.ה. כל שבוע משלמים למישהו כסף, איפה רושמים את זה?

ת. רו"ח.

ש.כ.ה. איפה הרו"ח רושם כמה כסף התקבל? במחברת? ספר? מחשב? איפה רושם את זה?

ת. במחברת. גם לאזור ירושלים רושמים במחברת.

ש.כ.ה. בכתב יד?

ת. מחברת חשבוניות.

ש.כ.ה. איך (צ"ל: אין - א"ד) מחשב?

ת. לאזור ירושלים לא" (עמ' 18, שו' 21-29).

73. וכך בהמשך חקירתו טען כך:

"ש.כ.ה. כשהמערער משלם לך כסף במחסום לבן אדם שמגיע עם הסחורה איפה אתה רושם אצלך שקיבלת את הכסף הזה?

ת. סוכן המכירות היה מקבל את המעטפה של הכסף ומוסר אותה לרו"ח ואז מורידים ממנו כאילו קיבל את הכסף.

ש.כ.ה. הרו"ח היה רושם במחברת את הסכום שהיה במעטפה?

ת. בטח שהוא רושם.

ש.כ.ה. יש לך את המחברת הזו של השנים הללו?

ת. כל שנה משמידים את הניירות.

ש.כ.ה. כמה זמן אתה חייב לשמור אחורה את הניירות?

ת. שנה."

74. אין בידי לקבל את גרסת באסם. לדידי, גרסתו התפתחה עם השאלות שנשאל: ראשית, הכול עבד לפי אמון שניתן בין שני הצדדים, עובר לרישום על ידי רו"ח (מן הסתם במחשב), אך מבהיר כי נרשם בספרים, ומחדד כי הכוונה לספרי חשבוניות ידניים וכלה בתשובה, בניגוד לשורת ההיגיון, כי התייעוד מושמד. אין לי אלא לקבוע, בשל תשובותיו הבלתי הגיוניות (כי הפרקטיקה שנהג באסם כלפי לקוח מסחרי בלבד (המערער), כאשר קיים חוב בסדר גודל המהווה כ-60% מסך מחזור המכירות אליו) כי אין מקום לקבל גרסתו.

נוהל תשלום עבור הסחורה (המלאי)

75. המערער לא סיפק גרסה קוהרנטית ואף לא העד מטעמו - מעבר לאמרות כמו 'התייעוד מושמד בתום כל שנה' או כי 'אף לא אחד מהם היה עוסק בגביית החובות או ברישום החובות'.

76. המערער העיד כי נוהל התשלום בגין הסחורה שמשך מהספקים היה במזומן במחסום. היינו, הסחורה עברה במעבר קלנדיה (להלן: "המחסום"), וכי במחסום, בטרם הועברה הסחורה היה המערער משלם לבאסם במזומן עבור הסחורה. ברם, המערער טען כי לא היה משלם את מלוא הסכום בגין הסחורה.

77. המצופה היה כי המערער ידרוש ויקבל איזשהו מסמך או קבלה על תשלום, שכן לולא הוכחת תשלום המצויה בידו, יחויב בכל הסחורה שמשך ללא שיש בידו הוכחה לפירעון חלקי (או מלא) של התחייבויות כלפי הספקים - אבו עלאן ופאל מידן.

78. כמו כן, הטענה של באסם לפיה לא הוא עסק בהתחשבות, כאשר הוא זה שעמד מול המערער מזה כ-11 שנים, בהתאם לעדותו כנ"ל, מקימה קושי לקבל גרסה, במסגרתה נטען כי אין ידיעה באשר לחובותיו של המערער.

79. אכן, במהלך חקירתו, בדיון ההוכחות, דומה כי באסם הבין כי עליו לספק מספרים, ואכן נקט בסכום בערך (עמ' 19, שו' 31-32), אך לטעמי זו גרסה מאולצת, ואין בידי לקבלה. כאשר עסקינן בחוב בעל סדר גודל כזה מצופה, וכאמור לעיל, שהעד יהא מונח בנבכי החוב ופרטיו, או למצער להביא עד אחר הבקיא בפרטי החוב.

סכום הסחורה השנויה במחלוקת

80. התרשמותי מחקירת המערער היא, כי הלה לא ידע להצביע על סכום החוב השנוי במחלוקת. ברם, גם אם נצא מנקודת הנחה כי לעד אין ידיעה כלל - הן משום העדר שליטה בשפה העברית ואי ידיעת קרוא וכתוב בשפתו - ערבית; והן משום שהנהח"ש וניהול ספרים אינו מנוהל על ידו; הרי שמכל מקום לדעת, למצער בידיעה בסיסית, מה גובה החובות שלו כלפי באסם צריכה הייתה להיות למערער. לשון אחרת - קשה להלום טענה לפיה מחלוקות על מלאי מכומתות או מתומחרות לסכום של כ-50,000 ש"ח, כסכום אותו 'זרק' המערער, בחלל האוויר, במהלך חקירתו (כאשר בהמשך חקירתו הסתייג מסכום זה - עמ' 14, שו' 22-15).
81. כמו כן, אין בידי לקבל את גרסת העד מטעם המערער (באסם) לפיו החוב השנוי במחלוקת בגין סחורה פגומה עומד על סך של 400,000 ש"ח או 500,000 ש"ח, לטענתו. אסביר;
- כאשר נטען כי מדובר בסחורה פגומה, בד"כ שורת ההיגיון מלמדת כי הסחורה יצאה מהמפעל כשהיא תקינה, ואם בכל זאת נפלו פגמים, אזי מדובר באחוזים בודדים, כאשר לכל ענף או מפעל ישנו תקן מסוים לפיו יוצאת סחורה פגומה. לפי דברי העד, הרי שמדובר על סחורה פגומה ביחס של 50% מהחוב (סך של 250,000 ש"ח לערך; שכן מחצית הסכום הינו בגין דמי פיקדון על המשטחים) כך שיוצא אפוא כי הסחורה הפגומה בכלל שנות פעילות המערער עד לשומת שנת 2016 (משך 7 שנים לערך) עמדה על כ-10% סחורה פגומה, נתון שאינו מסתבר כל כך. וממילא, שהפער בין הסכום שבמחלוקת, שהרי המערער יצר את המחלוקת, לבין סכום שמחלוקת לפי דברי העד הוא פי 10, גם אם לא דייקו בסכום הנכון.
82. ודוק, החובות של המערער לאבו עלאן, כאמור לעיל, עומדים על סך של כ-1.4 מיליון ש"ח, מתוכם ישנן אסמכתאות על כ-12% - חשבוניות בסך של כ-185,000 ש"ח, סכום המסביר לכאורה את הוויכוח או המחלוקת באשר למלאי פגום, פג תוקף וכיו"ב. הנה כי כן, לא ברור אם כן ממה נובעים חובות ביחס למחזורי הרכישות של המערער - בהיקפים גדולים - אשר אינם עומדים בקנה אחד בין משיכות הסחורה לבין גובה החובות.
83. ודוק, המערער ניסה להטיל את נטל ההוכחה - האם ישנה התחייבות או לא, פירוט ההתחייבות וחלוקתה לשנים - על המשיב ובכך לתלות את כל ההתחייבות לספק - חברת אבו עלאן. זהו מצב שאין לתת לו יד. כמו גם, דבר זה הינו בניגוד לדין, שכן הנטל - בדיני המס - להסבר ההפרשים מוטל על המערער, ועליו בלבד.
84. כמו כן, המשיב ביצע שאילתה בשע"מ (שירות עיבוד ממוכן), והעלה חרס בידו, למעט 4 חשבוניות בודדות של חברת פאל מידן (לשנת 2016 בלבד). בהקשר זה, אציין כי המערער הציג חשבוניות P לשנים 2010 עד לשנת 2015 שהופקו על ידי אבו עלאן. אליהן אתייחס לקמן.

85. יתרה מזו, קשה להלום את הטענה לפיה המחזור העסקי החל משנת 2010, שנת התחלת עיסוקו של המערער, כמו גם לשנים הבאות עד לשנת 2012, עמד על כ-850,000 ש"ח ואילו בשנת 2013, ירד המחזור לכ-500,000 ש"ח, ובשנים 2013 עד 2015 המחזור עמד על כ-150,000 ש"ח בממוצע לשנה.

86. הנה כי כן, ממוצע (פשוט) של מחזורי הרכישות של המערער לשנים 2010 עד 2015 עמד על כ-480,000 ש"ח. יוצא אפוא, כי סך החובות עד ליום 31.12.2015 הינן כ-1,300,000 ש"ח.

87. ממוצע (פשוט) של אובליגו לשנה עומד על כ-216,000 ש"ח - היינו, אובליגו של מעל ל-50% מממוצע מחזור המכירות לשנה. אין לומר כי הצטברות החוב, היינו סך של כ-1,250,000 ש"ח מתוך החוב בכללותו (בניכוי סכום שמחלוקת) נבע משנים קודמות. שהרי ההיגיון אומר כי המלאי נמכר, שאם לא כן, הרי לפנינו מלאי שפג תוקפו - מלאי מת. אם כך, התמורה עבור מכירת המלאי נכנסה לקופתו של המערער - אכן, ייתכן כי ישנו חוב אך אין זה סותר כי ישנה הכנסה כנגד מכירת מלאי.

ודוק, מכירת המלאי חייבת להיות בסכום גבוה יותר משווי המלאי שהמערער משך מהספקים. המלאי נמכר וממילא שווי הקניה התקבל בתוספת רווח.

יתרות חוב לפי שנים

88. לטענת המערער, החוב הינו הצטברות של חובות שנתיים החל משנת 2010. כזכור, ונציגם שוב, המערער הציג בתצהירו (עמ' 2, סעיף 9) את מחזורי הקניות מחברת אבו עלאן. כדלקמן:

א. קניות שנת 2010 : 855,132 ש"ח ;

ב. קניות שנת 2011 : 595,931 ש"ח ;

ג. קניות שנת 2012 : 580,812 ש"ח ;

ד. קניות שנת 2013 : 49,950 ש"ח ;

ה. קניות שנת 2014 : 226,326 ש"ח ;

ו. קניות שנת 2015 : 141,310 ש"ח ;

סה"כ : 2,449,461 ש"ח

89. מניתוח הנתונים הנ"ל והסכומים המצוינים בהצהרות ההון (לשנים 2012 ו-2016), עולים קשיים בגרסת המערער. כדלקמן ; הנתונים מצביעים כי סך מחזורי הקניות, ל-3 שנים הראשונות, עד לסוף שנת 2012, מחברת אבו עלאן, מסתמכים בסך של: 2,031,875 ש"ח. היינו שב-3 השנים הנ"ל, נמשכה סחורה בממוצע שנתי של כ-700,000

ש"ח. ברם, המערער בהצהרת הון 2012, ציין כי חב לאותו ספק - חב' אבו עלאן - סך של 965,000 ש"ח. היינו, פיגור של יותר משנה שלמה של העדר תשלום עבור סחורה שנמשכה מחברת אבו עלאן. נתון זה מעלה חשד כי גרסתו של המערער אינה מדויקת.

90. ודוק, המערער טען כי קיימת מחלוקת לגבי מלאי פגוס, מלאי פג תוקף, החזר הפיקדון על משטחים וכיו"ב. כמו כן, המערער נקט בסכום של כ-50,000 ש"ח בגין מלאי שבגינו נוצרה המחלוקת הכספית בינו לבין אבו עלאן. אם כך, לא מסתבר שבגין כך הפסיק לשלם לאבו עלאן. מה גם, הרי חברת אבו עלאן שלחה מכתב ביום 31.12.2016, לפיו סך החוב (עד למועד הוצאת המכתב) עומד על כ-1.4 מיליון ש"ח שזהו סכום גבוה מכלל המשיכות החל משנת 2011 ועד לשנת 2015 (בשנת 2016 לא היו משיכות מאבו עלאן שכן בשנה זו נמשכה סחורה מחברת פאל מידן).

91. יתרה מזו, קשה להלום את גרסת המערער לפיה - מחד גיסא, קיים חוב כה גדול, ביחס למחזור קניותיו מאבו עלאן ופל מידן, במשך יותר מחצי עשור שלא נפרע. ואילו, מאידך גיסא, הספק ממשיך לספק סחורה באין מפריע. התנהלות זו נוגדת את שורת ההיגיון ואינה מעידה על שיקולים כלכליים מסחריים.

עמידה ביעדים

92. לטענת המערער, מעת שחברת 'יפאורה תבורי' דורשת עמידה ביעדי מכירות, הרי שהספקם (אבו עלאן ובהמשך פאל מידן) היו חייבים לספק סחורה למערער אף אם הלה לא שילם להם. לטעמי, טענה זו מוקשית. אסביר; ראשית, אין היגיון שיש רק יעדים להוצאות או משיכת סחורה מ'יפאורה תבורי', ואין יעד תשלום עבור אותה סחורה. שנית, עמידה ביעדים, לטעמי, אין פירושה הגדלת ההתחייבות (אובליגו) של העסק ללא הגבלה.

93. סבורני, כי המערער נתפס על תואנה שאין הוא עצמו מבין שאין לה כל היגיון כלכלי מסחרי לא מצד הספקים ולא מצדו - שכן משיכת סחורה והשאתה 'על המדף' ללא שתימכר תביא למצב של 'מלאי מת' שלא ניתן למוכרו, שכן תוקף המלאי לטענת המערער הוא לשנה. על כן, הטענה של עמידה ביעדים אין בה ממש. גם בחקירתו המערער לא פירט איך הגיוני משיכת סחורה בהיקפים כה גדולים על פני מספר שנים בלא שנתן הסבר המניח את הדעת. לאמור (עמ' 14-15 לפרוטוקול):

"ש. תאשר לי שהתחלת לעבוד עם החברות של באסם בשנת 2010.

ת. נכון.

ש. תאשר לי שהוא הספק המרכזי מאוד שלך.

ת. 90% שכן.

ש. לפי מה שיש לנו בתיק, אנחנו למדים שאתה קנית לפי הטענה שלך, אתה קנית מבאסם בסכום של 2.5 מיליון ש"ח רק מאבו עלאן ומפל מידן עוד 185,000 ש"ח. בסך הכל קניות משנת 2010 בערך 2.6 מיליון ש"ח בערך.

זה נראה לך הגיוני שבמהלך 6 שנים מתוך הסכום הזה אתה חייב לו למעלה מ-60%/70%?

ת. כן, עדין הייתה לי את הסחורה שלו ולא מכרתי אותה.

ש. אני לוקח כדוגמה את דו"ח רווח והפסד לשנת 2016 שלך, אני רואה שהמחזור מכירות המדווח שלך הוא 436,000 ש"ח. מצד שני, אני רואה שהמלאי סגירה שלך הוא 1.9 מיליון ש"ח. אם זה המחזור שלך פחות או יותר למה אתה צריך להחזיק כל כך הרבה מלאי?

ת. כי המפעל מפעיל לחץ על אבו עלאן להוציא כמה שיותר סחורה.

ש. אתה שומר לו את מלאי הסחורה?

ת. כי זה טוב בשבילי וגם בשבילו.

ש. למה זה טוב לך אם זה פג תוקף?

ת. חייב שיהיה לי כל הזמן סחורה.

ש. אבל אתה לא מוכר אותה. אתה מוכר 20% ממנה.

ת. אני מוכר לאט לאט.

ש. 20% באופן קבוע.

ת. לא כל הזמן.

ש. זה מה שעולה מהדו"חות שאתה מוכר 20% / 30% מהסחורה. יש לך הסבר לזה?

ת. שותק.

משיב לשאלת בית המשפט:

ש.כ.ה. שאתה מקבל סחורה עכשיו, מה הפג תוקף שלה? כמה זמן עוד היא לא תהיה בתוקף?

ת. שנה.

המשך חקירה:

ש"ש. אם המלאי שלך תמיד כל כך גדול, למה בדו"חות שלך אנו רואים שאתה ממשיך לעשות קניות בסדר גודל של 400,000 ש"ח פחות או יותר, לדוגמה 2016. בערך 80% מהמחזור פחות או יותר.

ת. מה שמקובל עליהם שהם חייבים לקנות עוד סחורה ולהביא. המלאי היה לי גדול מאז 2010. גם 2011, אבל אין לי ניסיון בזה.

ש. דיברתי על שנת 2016 כדוגמה.

ת. המלאי היה מאז 2010.

ש. זה אותו מלאי? זה פג תוקף.

ת. אנחנו קונים סחורה, מוכרים את הסחורה הישנה ושמים חדשה."

קושי בגביית חובות

94. גם הטענה לפיה, קיים קושי בגביית חובות ובמעקב אחרי גביית חובות, לטעמי, אין בה ממש.

מעבר לטענה בעלמא, המערער לא פירט ואף לא העד מטעמו - מר באסס. כל שנטען הוא - כי בשל אופי האזור ותרבות המסחר באזורי החלוקה של המערער לא ניתן לגבות החובות באופן מיידי. מדוע? זאת לא נדע. גם בחקירתו הנגדית התקשו המערער והעד מטעמו (מר באסס) להסביר מה הגורם לקושי. כמו כן, המערער לא הצביע על הפקטור שגרם לכן שנוצר חוב כלפי אבו עלאן. ומדוע אבו עלאן המשיכה לספק סחורה חרף הידיעה כי קיימים קשיים בגביית החובות. השכל הישר מורה כי כאשר קיים קושי לגבות חובות, אין טעם סביר להמשיך ולספק סחורה. כזכור, חברת אבו עלאן אף הוציאה מכתב כי תפסיק לספק סחורה אם לא ייפרע החוב. יתרה מזו, טענה זו נסתרת מיניה וביה - אם קיים קושי לגבות חובות עד כדי חוב מצטבר משך 5.5 שנים לערך בגובה של כ-1.4 מיליון ש"ח, אזי משמעות הדבר, לכאורה, כי הספק שם כספו (סחורתו) על 'קרן הצבי'. המערער לא סיפק הסבר המניח את הדעת - איך ספק מספק סחורה בהיקף כה גדול על פני תקופה לא מועטה ללא קבלת תמורה.

95. סבורני כי המערער אכן שילם לספק וכפי שהעיד הוא עצמו בחקירתו, במספר פעמים, וכן העד מטעמו, מר באסס, אישר זאת. אולם, המערער ובאסס, נמנעו מלתת תשובות ברורות וחד משמעיות לגבי יתרת החוב, ניהול וגיוול חובות וכיו"ב. התנהלות זו לאורך כל החקירה מעלה תהיות באשר לנכונות גרסתם.

96. יתרה מזו, התרשמתי כי באסס הרחיק עצמו מחברת אבו עלאן ואף מחברת פאל מידן, וכי גרסתו כי אין הוא עוסק במסחר בכלל ובפרט מול המערער לוטה בערפל ומוטלת בספק.

97. כמו כן, המכתב שהפיקה חברת אבו עלאן - לפיו קיים חוב למערער בסך של כ-1.4 מיליון ש"ח והזהרה הרפה, או שמא איום מרומז, למניעת הספקת סחורה - מעלה חשד כי זה נעשה בדיעבד. זאת ועוד, סמיכות הזמנים להוצאת מכתב הנושא תאריך 31.12.2016 כאשר הצהרת הון 2016 הוגשה למשיב ביום 20.7.2017, מעלה חשד כי המכתב הוצא אך ורק לצורך הצהרת ההון.

98. ודוק, עובר ליום 31.12.2016, לא הומצא אף לא מסמך אחד המצביע על קיומו של חוב למערער כלפי אבו עלאן או פאל מידן. התנהלות זו, מוקשית ואינה מעידה, כאמור, על שיקולים מסחריים.

מלאי מת

99. המערער טען כי המשיב החשיב את 'המלאי מת' פעמיים כנ"ל. אין בידי לקבל טענה זו, שכן בהתאם לרישום החשבונאי - כאשר מוסיפים את 'המלאי מת' ליתרת הסגירה בסעיף עלות המכר, הרי שההכנסה גדלה ולא קטנה, שכן סעיף עלות המכר גדלה אף הוא. על כן, על מנת לשקף את ההפרש הנכון בין הצהרות ההון היה נכון להוסיף את השימושים שנוצלו לרכישת המלאי, גם אם לבסוף אותו מלאי מת - פג תוקף ולא נמכר, שכן, למערער היה את הסכום לרכישת אותו מלאי.

הוצאות מחיה

100. לטעמי, יש מקום להפחתת הוצאות המחיה לרמה על פי לוח 5-6, ולפיכך יש להפחית סך של 190,488 ש"ח מההפרש ההון הבלתי מוסבר. המערער מתגורר במזרח י-ם, המשיב לא טרח לבדוק באיזו דירה הוא מתגורר, שטחה וכיו"ב. אזכיר, כי פעמים לא מעטות המשיב פונה אל עיריית ירושלים והאחרונה מוסרת מידע לגבי גודל הדירה, ארנונה וכיו"ב. כמו כן, בשלב אי הייתה הסכמה, ולא בכדי, לקביעת הוצאות מחיה לפי לוח 5 (למרות הסתייגות המשיב, לפיה אם יצא צו, הוצאות המחיה יהיו לפי לוח 3). איני סבור כי יש מקום להכפיל את הוצאות המחיה של המערער, בהתחשב במקום מגוריו, סביבתו ואופי אורחות חייו (ראו והשוו: ע"א 9019/16 אוסאמה מבאריקי נ' פקיד שומה נצרת (25.3.2018); ע"א 2/81 יהושע שפירא נ' פקיד השומה חיפה, פ"ד לח(2) 414 (1984)).

קצבאות ילדים

101. מעת שהמשיב הודה כי אכן המערער קיבל קצבאות ילדים מהמל"ל בסך של 24,141 ש"ח יש להפחית אף סכום זה מסכום ההפרש הבלתי מוסבר.

קנס גירעון

102. בנסיבות המקרה, אף שלא עלה בידי המערער להוכיח את טענתו בדבר החוב לספקים, איני סבור כי הגירעון נוצר במזיד (לעניין סעיף 191(ג) לפקודה). משום כך, אין מקום לחיוב בקנס בשיעור 30% ויש להסתפק בקנס גירעון בשיעור 15% בהתאם לסעיף 191(ב) לפקודה, הואיל והמערער התרשל בעריכת הצהרת ההון שמסר.

סוף דבר

103. לאור כל האמור לעיל, הערעור נדחה ברובו: נקבע בזאת כי סכום הפרשי ההון הבלתי מוסברים, לשנים 2013-2016, יעמוד על סך כדלהלן:

- סכום ההפרש הבלתי מוסבר לפי המשיב: 1,800,315 ש"ח;
- הסבר בגין הפחתת הוצאות מחיה: (190,488) ש"ח;
- הסבר בגין קצבאות ילדים: (24,141) ש"ח;

סה"כ הפרשים בלתי מוסברים : 1,585,686 ש"ח :

104. הסכום יתחלק בשווה ל-4 שנות המס הפתוחות, בהתאם לשיעורי המס, זיכויים וניכויים של המערער.

105. בנסיבות העניין ולאור התוצאה של דחיית הערעור בחלקו המרכזי, נקבע כי המערער ישלם למשיב הוצאות ושכ"ט עו"ד בסכום כולל של 20,000 ש"ח וזאת תוך 45 ימים מהיום. לאחר מועד זה, יתווספו לסכום הנ"ל הפרשי הצמדה וריבית כחוק.

המזכירות תמציא את פסק הדין לב"כ הצדדים.

ניתן לפרסם את פסק הדין.

ניתן היום, כ"א סיוון תשפ"ד, 27 יוני 2024, בהעדר הצדדים.

(-) שופט