



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-01-36068 יוסוב נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

לפני כבוד השופט אבי גורמן

המערער

אהרן יוסוב

באמצעות ב"כ עו"ד יעקב לביא

נגד

המשיב

מנהל מס ערך מוסף רמלה

באמצעות ב"כ עו"ד ליאנא ח'ורי נג'אר
פרקליטות מחוז תל-אביב (אזור)

פסק דין

1 למערער, נהג מונית בגיל מתקדם, הוציא המשיב שומת עסקאות לפי מיטב השפיטה, וזאת בשל כך
2 שמצא כי הערך המוסף עליו דיווח המערער, נמוך למדי. כנגד שומת עסקאות זו הוגש ערעור זה.

3

4

עיקרי העובדות:

5 1. המערער, מר אהרן יוסוב, עבד כנהג מונית, הן במסגרת תחנת מוניות בבני ברק והן באופן
6 עצמאי. בבעלות המערער הייתה מונית מסוג קאיה, ובמהלך השנים החליפה במונית מסוג דאצ'יה.

7 עיקר פעילותו של המערער היא באזור בני ברק והסביבה, אך היא כללה גם נסיעות מחוץ לעיר.

8 2. המערער יליד שנת 1949, והוא עלה עם משפחתו לישראל בראשית שנות ה-90. תחילה עבד

9 המערער כרתך, לאחר מכן בשמירה, ומזה כ- 12 שנים כנהג מונית. לצד גילו, אשר בשנות המס

10 שבמחלוקת התקרב לגיל הפרישה (בשנת 2016 מלאו למערער 67), המערער סובל מסוכרת

11 ומבעיות רפואיות נוספות.

12 3. ספרי המערער לא נפסלו והמשיב אף לא מצא להטיל בהם כל דופי. בנוסף, המערער – לטענתו

13 אשר לא נסתרה על-ידי המשיב, מעולם, בכל שנות עבודתו, לא נתפס באי רישום תקבול.

14 4. שנות המס שבמחלוקת הן השנים 2012 – 2016. הערך המוסף אשר עלה מדיווחי המערער בשנים

15 אלה, עמד בממוצע על כ- 1500 ₪ לחודש. המשיב סבר כי מדובר בערך מוסף נמוך במידה שאינה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-01-36068 יוסוב נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

1 סבירה, ולכן, מכוח סמכותו הקבועה בסעיף 77 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "חוק
2 מס ערך מוסף" או "החוק"), הוציא למערער שומת עסקאות לפי מיטב השפיטה.
3 5. לטענת המערער, אשר לא נסתרה על-ידי המשיב, בשלבי הדיון השומתי במשרדי המשיב, הוצע לו
4 לשלם כ- 50,000 ₪ מס עסקאות, ובכך לסיים את הפרשייה. משלא נאות להצעה זו, הוצאה לו
5 שומה בהיקף רחב פי כמה וכמה.
6 6. המשיב ביסס את שומתו על שני אדנים: נתונים שמצא מבדיקת ספרי המערער (אשר כזכור לא
7 נפסלו), ועיבודם על בסיס נתונים שנלקחו מתדריך מס הכנסה שכותרתו: "קווי הנחייה כלכליים
8 לבחינת סבירות ההכנסה" (להלן: "התדריך הכלכלי").
9 מספרי המערער חילץ המשיב את מספר הקילומטרים שנסע המערער במהלך כל שנה. נתון זה אינו
10 שנוי במחלוקת בין הצדדים.
11 מהתדריך הכלכלי חילץ המשיב את שיעור הנסיעות שיש לייחס לנסיעות פרטיות ואת שיעור
12 הנסיעות שיש לייחס כנסיעות סרק (כגון נסיעות לחיפוש לקוחות). נתונים אלה שקבע המשיב,
13 שנויים במחלוקת בין הצדדים.
14 משילוב של התדריך הכלכלי עם הנתונים שבספרי המערער, הגיע המשיב לפדיון ממוצע לק"מ,
15 בכל אחת משנות המס שבמחלוקת. פדיון זה הוכפל בסך הנסיעות העסקיות, וכך הגיע המשיב
16 לשומת העסקאות.
17 7. כאמור, המשיב הוציא למערער שומה לפי מיטב השפיטה, אשר התבססה על מדגם שערך המשיב
18 ואשר כלל כ- 100 נסיעות שביצע המערער. המערער הגיש השגה על שומת המשיב, וזו נדחתה
19 בהחלטת המשיב מיום 22.11.2017 (להלן: "ההחלטה בהשגה"). סכום מס העסקאות שקבע המשיב
20 בהחלטה בהשגה, עמד על 310,877 ₪. כנגד החלטה זו הגיש המערער את ערעורו שלפניי.
21 8. במסגרת הערעור שהגיש טען המערער כי שומת המשיב לוקה בחוסר סבירות קיצוני והיא מוטת
22 לרעתו. טענות אלה בוססו על דוגמאות חישוביות וכללו מדגם קצר שערך המערער (נספח ב
23 לערעור והצטרפות לו).
24 במוקד הערעור ניצבת התוצאה אליה הגיע המשיב, בדבר הפדיון הממוצע לק"מ. סכום זה גבוה
25 לטענת המערער, באופן בלתי סביר.
26 בסעיפים 17 ו-18 להחלטה בהשגה, קבע המשיב כי הפדיון הממוצע לק"מ שיש לייחס למערער
27 הוא כדלקמן:
28 שנת 2012 – 14 ₪;
29 שנת 2013 – 16 ₪;
30 שנת 2014 – 18 ₪;
31 בשנים 2015 ו-2016 – 16 ₪.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-01-36068 יוסוב נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 חישוב פשוט מלמד כי, בממוצע, הפדיון לשנה שקבע המשיב בהחלטה בהשגה עומד על 16 נה.
- 2 9. בעת הגשת כתב התשובה הודיע המשיב כי לאחר הגשת הערעור בדק את החלטתו בהשגה ומצא
- 3 כי אכן נפלה בה שגיאה. שגיאה זו נובעת מכך שהמשיב כלל בתחשיב הפדיון הממוצע לק"מ, את
- 4 רכיב המע"מ, אותו יש להפחית מן השומה. לאור זאת, הודיע המשיב על תיקון שומתו והעמדתה
- 5 על סך של 235,840 נה (במקום הסכום שקבע בהחלטה בהשגה ושעמד כאמור על 310,877 נה).
- 6 לאור התיקון, שיעור הפדיון הממוצע לכל אחת מהשנים במחלוקת היה כדלקמן (סעיף 14 לכתב
- 7 התשובה):
- 8 שנת 2012 – 12.24 נה;
- 9 שנת 2013 – 13.46 נה;
- 10 שנת 2014 – 12.8 נה;
- 11 ובשנים 2015 ו-2016 – 12.4 נה.
- 12 חישוב פשוט מלמד כי, בממוצע, הפדיון לשנה שקבע המשיב בהחלטתו החדשה, עומד על 12.66
- 13 נה.
- 14 10. בקדם המשפט שנערך, בית המשפט הפנה את תשומת לב המשיב לבעיות שיש במדגם עליו
- 15 התבסס המשיב. כך, בין השאר, תשומת לב המשיב הופנתה לשאלה מדוע נבחרו לצורך המדגם
- 16 נסיעות מסוימות מבין הנסיעות שנסע המשיב באותו היום ולא נדגמו כלל הנסיעות באותו היום.
- 17 המערער שב והפנה את תשומת הלב לבעיות נוספות שיש במדגם עליו התבסס המשיב, ולכך
- 18 שתוצאותיו אינן סבירות באופן קיצוני.
- 19 11. משלא עלה בידי בית המשפט להביא את הצדדים לסיום המחלוקת על דרך הפרשה, התיק נקבע
- 20 לשמיעת ראיות. בשים לב לכך שספרי המערער לא נפסלו, נקבע בהסכמת הצדדים כי המשיב יגיש
- 21 את ראיותיו תחילה ולאחר מכן המערער.
- 22 12. במסגרת ראיותיו ערך המשיב מדגם נוסף, הפעם כזה הכולל מספר רב יותר של נסיעות, ואשר כלל
- 23 את כלל הנסיעות שהיו בימים אותם דגם המשיב (להלן: "המדגם השני"). המדגם השני כלל כאמור
- 24 יותר נסיעות מאלה שנבדקו במדגם הראשון, אולם הוא המשיך להתבסס על אותם נתונים שמקורם
- 25 בתדריך הכלכלי. נתונים אלה כוללים את שיעור הנסיעות הפרטיות - אשר הועמד על-ידי המשיב
- 26 על 20%, וזאת על אף שלפי התדריך יש להעמיד שיעור זה על 10%, ואת שיעור נסיעות הסרק –
- 27 אשר הועמד על-ידי המשיב על 40% מתוך ה-80% הנוותרים, וזאת על אף שלפי התדריך יש
- 28 להעמיד שיעור זה על 35%. לטענת המשיב, המדגם הרחב החדש שערך, מחזק את עמדתו כי
- 29 השומה שערך, לאחר תיקונה המשמעותי בעת הגשת כתב התשובה, נכונה.
- 30 המערער הגיש חוות-דעת של מומחה למתמטיקה, ד"ר אבי כץ, במסגרתה אישש את שטען
- 31 המערער מלכתחילה, והוא כי המשיב טעה באופן עריכת המדגם. בתמצית, טענת המומחה הייתה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-01-36068 יוסוב נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 כי המשיב ערך חישוב של ממוצע הכנסות לק"מ, לכל נסיעה (או יום נסיעות) שבדק בנפרד, בעוד
2 שמבחינה מתמטית, הדרך הנכונה הייתה צריכה להיות לחשב את סך ההכנסות שבמדגם אל מול
3 סך הק"מ שבמדגם. המומחה הציג דוגמה באמצעותה המחיש את העיוות אליו הובילה דרך
4 החישוב בה נקט המשיב. בנוסף, שב המומחה על הטענה שטען המערער מלכתחילה, ולפיה בחר
5 המשיב להתעלם מנסיעותיו הארוכות וערך את המדגם כמעט רק על בסיס נסיעות קצרות. כפי
6 שהוכח, והצדדים אינם חלוקים על כך, הרווח מנסיעות קצרות גבוה באופן ניכר מהרווח מנסיעות
7 ארוכות.
- 8 טענת המשיב בעניין זה היא כי הוא ערך מדגם מקיף, וכי שיעור הנסיעות הקצרות שדגם, תואם את
9 נסיעותיו של המערער אשר עבד בעיקר בתוך העיר בני ברק.
- 10 לצד חוות-הדעת של המומחה למתמטיקה, הוגשו מטעם המערער תצהירים של המערער עצמו וכן
11 של יועץ המס מר יצחק מלכא.
- 12 13. ביום 5.8.2019, שבוע לפני מועד שמיעת הראיות, הגיש המשיב הודעה ולפיה לאחר שבחן ובדק
13 את חוות הדעת של המומחה למתמטיקה שהגיש המערער, מצא המשיב לקבל את טענותיו לעניין
14 אופן חישוב הממוצע. כתוצאה מכך, יחד עם הודעתו ומבלי שביקש וקיבל את רשות בית המשפט
15 לכך, הגיש המשיב תחשיב מדגם אותו ערך בהתאם לדרך החישוב אשר לטענת המשיב תואמת את
16 דרך החישוב שהציע המומחה מטעם המערער. לדברי המשיב, נתוני המדגם זהים לאלה שערך
17 בעבר, וכל השינוי נוגע לאופן עריכת החישוב הממוצע.
- 18 בהתאם לחישוב החדש שערך המשיב ובהתייחס לנתוני המדגם הראשון על בסיס התקבלה
19 ההחלטה בהשגה, שומת המערער צריכה לעמוד על 156,305 ₪ (ואילו לפי נתוני המדגם השני,
20 טען המשיב כי השומה צריכה לעמוד על 184,596 ₪).
- 21 החישוב החדש שהגיש המשיב, שבוע לפני מועד שמיעת הראיות ולאחר שהוגשו כבר תצהירי
22 הצדדים, יכונה להלן: "הודעת התיקון השנייה" (כזכור, התיקון הראשון נעשה עם הגשת כתב
23 התשובה).
- 24 14. להודעת התיקון השנייה צורפו מסמכים אשר לא צורפו קודם לכן. מסמכים אלה כללו "חשבוניות
25 Z" מספריו של המערער וכן את התחשיבים החדשים שערך המשיב.
- 26 כאמור לעיל, הודעת התיקון השנייה כללה שתי אפשרויות חישוב (חדשות), הנפרדות זו מזו
27 בהתבססן האחת על המדגם המקורי והשנייה על המדגם השני. למען הבהירות, אסכם להלן
28 בטבלה את הנתונים העולים משתי האפשרויות:

אפשרות א – המתבססת על המדגם המקורי	אפשרות ב – המתבססת על המדגם השני
------------------------------------	----------------------------------



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-01-36068 יוסוב נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

(נספח 5 להודעת התיקון השנייה)	(נספח 5 להודעת התיקון השנייה)
שומת עסקאות מתוקנת - בסך 184,596 ₪ פדיון ממוצע לק"מ לפי שנים: שנת 2012 – 10.34 ₪; שנת 2013 – 11.07 ₪; שנת 2014 – 10.66 ₪; ובשנים 2015 ו-2016 – 10.34 ₪. פדיון ממוצע לק"מ – 10.55 ₪	שומת עסקאות מתוקנת - בסך 156,305 ₪ פדיון ממוצע לק"מ לפי שנים: שנת 2012 – 8.55 ₪; שנת 2013 – 9.06 ₪; שנת 2014 – 9.97 ₪; ובשנים 2015 ו-2016 – 10.29 ₪. פדיון ממוצע לק"מ – 9.63 ₪

1
2 15. לאור הודעת התיקון השנייה, במסגרתה קיבל המשיב את טענותיו העיקריות של המומחה מטעם
3 המערער בנוגע לאופן עריכת חישוב הממוצע, עד מומחה זה לא הגיע למסור את עדותו. לפיכך,
4 מטעם המערער העידו המערער בעצמו ויועץ המס מר מלכא. מטעם המשיב העיד מר חן פקלק,
5 אשר שימש במועדים הרלוונטיים לערעור, כמנהל תחום ביקורת חשבונות אצל המשיב. לאחר
6 חקירת העדים, הגישו הצדדים את סיכומיהם בכתב.

7

8 עיקרי טענות הצדדים

9 טענות המשיב

10 16. הערך המוסף עליו דיווח המערער, נמוך באופן בלתי סביר. לאור זאת ועל אף שספרי המערער לא
11 נפסלו, הייתה הצדקה כי המשיב יערוך שומה לפי מיטב השפיטה.
12 17. שומת המשיב התבססה על מדגם רחב של נתוני המערער עצמו, וכן על נתוני התדריך הכלכלי.
13 המשיב נקט עם המערער בדרך מקלה, בכך שקבע שיעור נסיעות פרטי ושיעור נסיעות סרק, גבוהים
14 מאלה שנקבעו בתדריך. לאור זאת, השומה שהוציא המשיב סבירה ומוצדקת.
15 18. ב"כ המערער לא פעלו בהתאם לכללי דיני הראיות, בשורה של עניינים. מסמכים רבים שצירפו
16 להודעת הערעור, לא שבו וצרפו לתצהירי העדים. כמו כן, לא היה מקום להגשת התצהיר מטעם
17 יועץ המס, מר מלכא. מר מלכא אינו יועץ המס שטיפל בענייניו של המערער, ולכן המשיב טען כי
18 עדותו אינה נסמכת על ידיעתו האישית את העובדות, אלא היא בבחינת עדות סברה פסולה. אם



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-01-36068 יוסוב נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

1 המערער ביקש כי עדות זו תהא עדות מומחה, הרי שהיה על המערער להגישה במתכונת בה
2 מוגשות עדויות מסוג זה, מה גם שלטענת המשיב, מר מלכא, על אף היותו יועץ מס מנוסה המייצג
3 מספר נהגי מוניות, אינו בעל מומחיות מובהקת בתחום.
4 19. לאור המדגם הרחב שערך המשיב ובשים לב לכך שהמערער הגיש יחד עם הערעור מדגם בהיקף
5 מצומצם הרבה יותר, יש לדחות את הערעור. טענות המערער הן טענות בעלמא, אותן לא השכיל
6 להוכיח.

טענות המערער

7
8 20. חישובי המשיב שגויים, כתוצאה מכך שהוא בחר במכוון בנסיעות קצרות, בהן הרווח גבוה יותר
9 בהשוואה לנסיעות ארוכות יותר. המשיב התעלם מ"נסיעות בסכום פיקס", כמו גם מ"נסיעות
10 אשראי" שביצע המערער ואשר בגינן הוציא חשבוניות ידניות. נסיעות בסכום פיקס הן נסיעות בהן
11 נקבע עם הנוסע סכום מראש, ללא הפעלת מונה. בנסיעות אלה, בהתאם לדרישות החוק, לא נרשם
12 מרחק הנסיעה. באופן טבעי, מדובר בנסיעות ארוכות יחסית והפדיון הממוצע לק"מ, אם היה נלקח
13 בחשבון, היה בהכרח נמוך יותר. "נסיעות אשראי" אלה הן נסיעות קבועות שבוצעו במסגרת
14 התקשרות של תחנת המוניות עם גופים שונים, כגון בית החולים מעייני הישועה, או באמצעות
15 התקשרות קבועה של המערער עם גורמים להם ביצע נסיעות קבועות – כגון הסעת תלמידים מבני
16 ברק לשיבה באזור כפר תבור, מידי שבוע. המשיב התעלם מנתונים אלה.
17 הראיה לכך שחישובי המשיב אינם נכונים, נעוצה בתוצאה אליה הגיע המשיב: ייחוס פדיון ממוצע
18 לק"מ, בשיעור גבוה באופן חריג, אשר אין לו אח ורע בפסיקה.
19 21. בשנים שבמחלוקת היה המערער בשלהי פעילותו, בגיל הקרוב לפרישה, וכשהוא סובל מבעיות
20 רפואיות שהקשו על עבודתו (הוגשו מסמכים רבים, כצדקה להודעת הערעור). המערער סובל
21 מסוכרת, בגינה הוא נדרש לקחת תרופות ולהזריק לעצמו זריקות. מחלת הסוכרת חייבה את
22 המערער לבצע הפסקות ארוכות בעבודתו, לשם מנוחה ולשם אכילה. המערער שבר בעבר את
23 קרסולו, מה שגורם לו כאבים ומחייב מנוחה. המערער עבר ניתוח סינוסים, בעקבות בעיות מהן
24 סבל (הניתוח בוצע בראשית שנת 2017, אך במסמכים שהוגשו תואר מצבו של המערער כבר ב-
25 2016). מצבו של המערער הקשה על עבודתו, וזו בשנים אלה כבר אינה במיטבה. בנוסף, המערער,
26 לדבריו – בלשון עדינה, לא נמנה עם הגורמים המקושרים בתחנת המוניות, ולכן הנסיעות שניתנו
27 לו היו כאלה שרווחיותם נמוכה.
28 22. אשתו של המערער, שאף היא כבר אינה צעירה, עברה בשנת 2015 ניתוח בגין שבירת אגן.
29 המערער נדרש לסעוד את אשתו בתקופה זו, דבר שפגע קשות בעבודתו, להערכת המערער, במשך
30 כחצי שנה. כמו כן, רישיונו של המערער נפסל למשך 6 חודשים. מהאמור עולה כי בשנות המס



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-01-36068 יוסוב נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

שבמחלוקת, המערער למעשה לא עבד במשך כשנה. תוצאת הדברים היא כי טענות המשיב לפיהן הערך המוסף שהפיק המערער נמוך, מצומצמת יותר ממה שהציג המשיב.

23. המערער מצוי בשלב בחייו בו ליציאה לעבודה יש עבורו משמעות קיומית, החורגת משאלת הרווח הכלכלי שזו מניבה לו. אכן הכנסותיו בשנים אלה נמוכות, אולם בשים לב לכך שהאלטרנטיבה עבורו היא לשבת בבית, על כל הנזק שייגרם לו כתוצאה מכך, הרי שעדיפה בעיניו היציאה לעבודה, גם אם רווחיה נמוכים. את מחייתו ומחיית אשתו משלימים בני הזוג מקצבאות מהביטוח הלאומי (בסך של כ- 5000 ₪), כמו גם מפדיון פיצויים שהגיעו למערער מעבודתו הקודמת (הוגשו מסמכים המתעדים משיכות אלה, וסומנו מע/4).

24. המערער טוען כי דיווח על כלל הכנסותיו, וכי בהתחשב בגילו ובמצבו הבריאותי, הכנסתו סבירה ולא היה מקום להוצאת השומה כל עיקר.

25. המערער מלין על לא ניתנה לו האפשרות לעיין בספריו שבמשרדי המשיב באופן נוח, והוא טוען כי המשיב הערים עליו קשיים בעניין זה. כמו כן מלין המערער על כך שהמשיב הגיש את הודעת התיקון השנייה והחישובים שנלוו לה, רק ימים בודדים לפני מועד שמיעת הראיות, מה שפגע קשות ביכולתו להתמודד עימה.

26. בסוף החקירה הנגדית שערך המשיב למערער, החל המשיב לשאול שאלות בעניין הוצאות הדלק אותן ניכה המערער, תוך שהוא מנסה בדרך זו להוכיח את אי סבירות דיווחיו של המערער. עניין זה עלה לראשונה רק במועד מאוחר זה, מבלי שהוא נדון בהליכי השומה, הוא לא הוכח על-ידי המשיב בדרך של ממש והוא מהווה הרחבת חזית שאין לה מקום.

מראש אומר כי טענה זו של המערער מקובלת עליי במלואה. אני דוחה הרחבת חזית זו, המבוססת על עניינים שכלל לא נבחנו וממילא לא הוכחו, ולכן איני נדרש לכך בהמשך הדברים (הטענות בעניין זה נטענו על-ידי המשיב בחצי פה ובשולי סיכומיו).

דיון והכרעה

27. סעיף 77 לחוק מס ערך מוסף, אשר כותרתו - "שומה לפי מיטב השפיטה", קובע בסעיף קטן א – כדלקמן:

הגיש חייב במס דו"ח תקופתי ולדעת המנהל הדו"ח איננו מלא או איננו נכון או שאיננו נתמך במסמכים או בפנקסי חשבוניות כפי שנקבע, רשאי המנהל לשום לפי מיטב שפיטתו את המס המגיע או את מס התשומות של החייב במס (להלן – שומה).

הסמכות לשום לפי מיטב השפיטה שמורה למשיב, גם כאשר הוא אינו פוסל את ספרי העוסק. קביעה זו נובעת מלשון החוק עצמו, והיא הוכרה שוב ושוב בפסיקה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-01-36068 יוסוב נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

1 מלשון הסעיף שצוטט לעיל, ניתן להיווכח כי האפשרות - "או שאיננו נתמך במסמכים או בפנקסי
2 חשבונות כפי שנקבע" – היא רק אחת מהאפשרויות הנזכרות בסעיף, ודי בכך כי "לדעת המנהל
3 הדו"ח איננו מלא או איננו נכון", כדי להסמיך את המנהל "לשום לפי מיטב שפיטתו את המס המגיע".
4 סמכות זו הוכרה כבר בפסיקה ותיקה. כך לדוגמה בע"א 645/86 מנהל מס ערך מוסף נ' יעקב פתאל,
5 פסקה 5 (24.8.1989), נקבע:
6 סעיף 77 מיועד איפוא לטפל, בעיקרו של דבר, במצב שבו הוגשו דו"חות, אולם לדעת
7 המנהל אין הם משקפים נאמנה את המציאות. אין כלל הכרח לעניין זה שייפסלו פנקסי
8 הנישום המשמשים בסיס לדו"חות שהגיש.
9 [לקביעה דומה, ראו: ע"א 3576/92 מנהל מס ערך מוסף נ' חברת מפגש האון, פסקה 10
10 [(30.11.1995)
11 הטעם לקביעה זו, המסמיכה את המשיב להוציא שומה לפי מיטב השפיטה גם כאשר ספרי העוסק
12 לא נפסלו, פשוט וברור. העובדה שהספרים לא נפסלו, אינה ערובה לכך שהכתוב בהם מתאר נכונה
13 את פעילותו של העוסק, וכי לא נכללו בהם פרטים כוזבים או שמא נעדרו מהם פרטים שהיה על
14 העוסק לכלול בספריו. הסמכות לשום את העוסק לפי מיטב השפיטה, מסורה אפוא בכל מקרה
15 בידי המשיב. לצד קיומה של הסמכות לשום לפי מיטב השפיטה גם כאשר הספרים לא נפסלו וכפי
16 שעוד יתברר בסמוך, כדי לעודד עוסקים לנהל את ספריהם כדין, כמו גם מטעמי הוגנות כלפי מי
17 שהתנהל כנדרש, יש משמעות לכך שהספרים נוהלו כדין.
18 28. לשאלת ניהול הספרים כדין תהיה נפקות לעניין סדר הבאת הראיות. בעניין זה קובע סעיף 83(ד)
19 לחוק:
20 חובת הראיה היא על המערער, אם הדו"ח אינו נתמך בפנקסי חשבונות שנוהלו כדין.
21 מכלל הן ניתן כמובן לשמוע לאו, וכפי שנקבע בע"א 244/84 דב רביב נ' מנהל מס ערך מוסף יפו,
22 פסקה 6 (14.9.1986) (להלן: "עניין רביב"):
23 ... "חובת הראיה היא על המערער, אם הדו"ח אינו נתמך בפנקסי חשבונות שנוהלו כדין...
24 אם נתמך הדו"ח בפנקסי חשבונות שנוהלו כדין, על המשיב נטל ההוכחה, כי נתמלאו
25 התנאים הקבועים בסעיף 77, שהצדיקוהו לעשות שימוש 'במיטב השפיטה', וכי שומתו,
26 אכן סבירה היא.
27 גם במקרה בו נוהלו ספרים כדין נטל הראיה הסופי חל על המערער – שהוא "המוציא מחברו"
28 בדיני המס, אולם במקרה מסוג זה רובצת ראשית חובת ההצדקה הראשונית על המשיב להצדיק את
29 שומתו.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-01-36068 יוסוב נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

1 [סדר הבאת הראיות תלוי אף בשאלה האם מדובר במחלוקת פנקסית או לבר פנקסית (בערעור
2 שלפניי לא התעוררה מחלוקת הדורשת הכרעה בעניין זה, בכל הנוגע לסדר הבאת הראיות, ולכן
3 איני נדרש לעניין); לסיכום תמציתי ובהיר של סוגית הנטלים בערעורים לפי חוק מס ערך מוסף,
4 ראו פסק דינו של כבוד השופט (כתוארו דאז) א' גרוניס, רע"א 4483/02 מובילי מים (1994) דבוריה
5 בע"מ נ' מנהל מע"מ טבריה, פסקה 6 (4.8.2005); לניתוח מקיף של סוגיה זו, ראו החלטתו של כבוד
6 השופט ש' בורנשטיין, ע"מ 14-07-55647 מאיר יוסף סניור נ' מנהל מע"מ (28.6.2015)].

7 כאמור בעניין רביב, כאשר ספרי המערער נוהלו כדין אך המשיב סבור כי נכון כי יוציא למערער
8 שומה לפי מיטב השפיטה, על המשיב חלה החובה להצדיק את שומתו בשני מובנים:
9 א. להראות כי חלה הצדקה לעשות שימוש בסמכותו ולהוציא למערער שומה לפי מיטב
10 השפיטה;
11 ב. להראות כי השומה שהוציא היא אכן שומה סבירה – לפי מיטב השפיטה.

12 [אודות שני רכיבים אלה, ראו בע"א 535/81 דוד ממנ' נ' פקיד שומה טבריה, פסקה 4 (13.2.1985)
13 (להלן: "עניין ממנ")]

14 אפנה לבחון האם מתקיימים במקרה דנן שני הרכיבים הנזכרים לעיל.

15 29. האם במקרה שלפנינו הייתה הצדקה להוצאת שומה לפי מיטב השפיטה?

16 ההצדקה לכך שעל אף שלא נמצא פסול בספרי המערער, תוצא לו שומה לפי מיטב השפיטה,
17 נעוצה במקרה דנן בחוסר הסבירות של הערך המוסף עליו דיווח המערער בעסקאותיו. כאמור
18 לעיל, הערך המוסף הממוצע לחודש עליו דיווח המערער, עמד על סך של כ- 1500 ₪ לחודש.
19 מדובר אכן בערך מוסף נמוך, האומר דרשני.

20 לצד זאת שכאמור אף אני סבור כי מדובר בערך מוסף נמוך המחייב בדיקה ואשר עשוי להצדיק
21 הוצאת שומה לפי מיטב השפיטה, ראוי לקחת בחשבון, בהקשר של הערעור שלפניי, מספר
22 עניינים:

23 א. המערער טען כי לא עבד במשך תקופה המצטברת לפרק זמן של כשנה. לטענתו, פרק זמן נובע
24 מכך שרישיונו נשלל למשך 6 חודשים וכי במשך פרק זמן דומה (כחצי שנה) סייע לאשתו
25 לאחר שזו עברה ניתוח.

26 המערער הגיש לבית המשפט תדפיס ממשרד התחבורה (סומן מע/3) ממנו עולה כי רישיונו
27 נשלל ל-3 חודשים, לתקופה שבין 11.11.2014 ועד 28.12.2015. במהלך הדיון טען המערער
28 בתוקף, כי השלילה הייתה לשלושה חודשים נוספים, אלא שהוא לא מצא באמתחתו אישור על
29 כך. אלא שעיון במדגם שערך המשיב, עשוי לאשש טענה זו. עיון בשני המדגמים שערך



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-01-36068 יוסוב נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

המשיב (נספחים 11 ו- 12 לתצהיר המשיב), מלמד כי לא נזכרה שם אף לא נסיעה אחת בתקופה שמיום 19.10.2014 ועד ליום 6.5.2015. פרק זמן זה חופף באופן מלא לטענת המשיב כי בתקופה זו לא עבד! המשיב הצהיר בפניי כי המדגמים שערך כללו את כל תקופת פעילותו של המערער, ללא דילוגים וללא השמטות. לאור זאת, אין לי אלא להסיק כי יש ממש בטענות המערער וכי בתקופה זו לא עבד.

המערער הגיש לבית המשפט אישור אודות ניתוח שעברה אשתו בתאריך 21.6.2015 בגין שבר באגן. ממסמך זה עולה כי אשת המערער הייתה מאושפזת למשך 8 ימים. מוכן אני להניח לטובת המערער, כי אירוע זה, לצד הטיפול באשתו שנדרש כתוצאה מהפגיעה בניידותה, פגע בעבודתו למשך זמן מה. עם זאת, לא עלה בידי המערער להראות כי אירוע זה מנע ממנו עבודה לפרק זמן ממושך – כפי שטען (ספרי המערער כמובן אינם לפניי, ומהמדגם שערך המשיב לא ניתן להסיק מסקנה של ממש בעניין זה).

מהאמור בפסקה זו עולה כי על אף שאין בידי לקבל את טענת המערער במלואה, עם זאת נראה כי אכן המערער לא עבד פרק זמן משמעותי. משמעות הדבר היא כי כאשר בוחנים את הערך המוסף הממוצע עליו דיווח המערער, הרי שהיה ראוי לנטרל את אותם חודשים בהם לא עבד. ובמילים אחרות, בחודשים בהם עבד (שהם כמובן רוב התקופה שבמחלוקת), הערך המוסף עליו דיווח המערער, היה למעשה גבוה יותר מזה שהציג המשיב.

ב. התדריך הכלכלי בנוי על נתונים סטטיסטיים, ואין הוא לוקח בחשבון את גילו של נהג המונית ומצבו הרפואי. בעוד שנתוני הכנסה מסוימים בצדק יחשבו בלתי מתקבלים על הדעת בנסיבות מסוימות, יש לזכור כי בנסיבות אחרות הם עשויים להיות תואמים למציאות. כאשר מדובר באדם שגילו נושק לגיל הפרישה וכאשר מצבו הבריאותי אינו שפיר, ובהינתן זה שאין לו אלטרנטיבה תעסוקתית אחרת (כפי שנראה כי היה מצבו של המערער), יתכן כי שיקוליו בדבר יציאה לעבודה יהיו מורכבים יותר והוא ירצה לצאת ולעבוד גם אם רווחיו נמוכים.

בסוגיה זו, של זיהוי רווחים נמוכים כעילה המצדיקה הוצאת שומה לפי מיטב השפיטה למי שספריו לא נפסלו, כבר הזהירנו כבוד השופט א' חלימה מבית המשפט העליון בפסיקתו בעניין ממן (פסקה 4):

כן מקובל עלי, שלא כל הכנסה מוצהרת שהיא נמוכה מזו שבתחשיבים של המשיב, מחייבת התעלמות מפנקסיו של הנישום, כי אם יש לדון בכל מקרה לפי נסיבותיו, ורק לאחר בדיקת העובדות הרלבנטיות בבדיקה מקיפה ולעומק, ניתן להכריע בנושא פסילת הכנסתו המוצהרת של הנישום.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-01-36068 יוסופוב נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

1 כך הדבר לגבי כל נישום, וודאי שכך הדבר לגבי מי שספריו לא נפסלו, הוא מעולם לא נתפס
2 באי רישום תקבול, גילו מתקרב לגיל פרישה (המערער היה בן 67 בשנת 2016!) ומצב
3 בריאותו אינו שפיר.
4 לצד האמור לעיל אוסיף כי בעדותו לפני, תיאר המערער את מעמדו הנמוך בתחנת המוניות
5 ואת הנסיעות הרווחיות פחות שהוא מקבל כתוצאה מכך (עמ' 139 לפרוטוקול, שורות 22-
6 11):

7 העד, מר יוסופוב: ... הם שולחים, יש חברים של התחנה,
8 דובר: יש להם חברי תחנה, סליחה,
9 עו"ד חורי נג'אר: אם בית המשפט יאפשר.
10 דובר: אפשר?
11 העד, מר יוסופוב: יש חברי תחנה,
12 כב' הש' גורמן: כן.
13 העד, מר יוסופוב: הם עושים כסף יותר בשביל להחזיק את התחנה.
14 כב' הש' גורמן: ואתה חבר תחנה?
15 העד, מר יוסופוב: אני לא. הם קודם נסיעות טובות, נסיעות בלי פקקים, בלי זה, הם
16 נותנים להם, ... אנחנו רק בתוך העיר, אנחנו סוג שלישי, סוג
17 ג'.

18 תמונה זו עולה אף בקנה אחד עם העובדה כי המערער לא עבד במשך חודשים ארוכים, דבר
19 המתיישב עם הטענה כי מקומו בתחנה אינו מרכזי. תיאור זה אף מתיישב עם סוג המונית בה
20 עשה המערער שימוש, אשר אינה מסוג הדגמים היוקרתיים. אוסיף ואומר כי לאחר ששמעתי
21 את המערער וראיתי בידיו מדיין אחד, אני מוצא לתת אמון בדבריו בעניין זה.

22 לאור האמור, אסכם את מסקנתי: בראש סעיף זה הוצבה השאלה האם הייתה למשיב הצדקה
23 להוציא למערער שומה לפי מיטב השפיטה. המערער דיווח על ערך מוסף נמוך. אמנם לא בשיעור
24 שייחס לו המשיב (אשר כלל בחישוב הממוצע חודשים בהם המערער לא עבד כלל), אולם עדיין
25 רווח בשיעור נמוך. מנגד, יש אצל המערער נסיבות אשר עשויות להתיישב עם הפקת רווח בשיעור
26 נמוך. במצב דברים זה מסקנתי מורכבת משני חלקים: מחד - מוכן אני לקבל, לא בלי היסוס, כי
27 הייתה הצדקה להוצאת שומה לפי מיטב השפיטה. אך מאידך - ובה בעת, חובה היה על המשיב
28 בייתר שאת להזהיר את עצמו ולבחון היטב כי השומה שהוא מוציא תהא אכן לפי מיטב שפיטתו -
29 מוצדקת ומותאמת לנסיבות.

30 30. האם השומה שהוציא המשיב למערער היא שומה סבירה - "לפי מיטב השפיטה":



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-01-36068 יוסוב נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 טרם אגש לבחינת סבירות השומה שהוציא המשיב, אבהיר כי אין המדובר בהצבת רף בחינה גבוהה.
- 2 כפי שכבר נכתב, נטל ההוכחה הסופי בערעורי מסים מסוג זה מוטל על המערער, אלא שכדי שנטל
- 3 זה יועמס על כתפיו של המערער, יש לבחון האם השומה שהוציא המשיב לפי מיטב שפיטתו היא
- 4 סבירה, במבחן השכל הישר, כך שראויה היא להיקרא כדרישת החוק – "שומה לפי מיטב
- 5 השפיטה". אם אכן ניווכח כי שומת המשיב אינה מופרכת מיסודה וכי יש סבירות של ממש כי היא
- 6 משקפת נכונה את עסקאותיו של המערער, יעבור הנטל אל כתפי המערער להוכיח אחרת.
- 7 31. שומת המשיב, כלשונו של המערער בסיכומיו, הטלתה כרכבת הרים. השומה שבהחלטת המשיב
- 8 בהשגה, היא השומה כנגדה הוגש הערעור, עמדה על 310,877 ₪. בעקבות הערעור ועם הגשת
- 9 כתב התשובה, הודיע המשיב כי הוא מתקן את שומתו והעמידה על סך של 235,840 ₪. שבוע
- 10 לפני דיון שמיעת הראיות מסר המשיב את הודעת התיקון השנייה ובמסגרתה העמיד את השומה
- 11 על 156,305 ₪ (אני מתייחס לסכום זה ולא לסכום הנוסף שהציג המשיב בהודעת התיקון השנייה,
- 12 וזאת מכיוון שסכום זה אשר הוצג אף על-ידי המשיב כאפשרות הראשונה, הוא הנובע מהמדרגם
- 13 הראשון שערך המשיב ואשר בייחס אליו הוגש הערעור).
- 14 מכיוון שהערעור הוגש כנגד החלטת המשיב בהשגה, אפנה לבחון האם שומה זו שהוציא המשיב
- 15 היא אכן שומה סבירה לפי מיטב השפיטה או שמא לפנינו מקרה חריג, בו כבר על-פניו נראה כי
- 16 מדובר בשומה בעייתית.
- 17 32. כאמור, בשומה שהוציא המשיב במסגרת ההחלטה בהשגה, העמיד המשיב את שומת העסקאות
- 18 של המערער על סך של 310,877 ₪. שומה זו מבוססת על כך שהפדיון הממוצע לק"מ בכל אחת
- 19 מהשנים שבמחלוקת הוא כדלקמן:
- 20 שנת 2012 – 14 ₪; שנת 2013 – 16 ₪; שנת 2014 – 18 ₪; בשנים 2015 ו-2016 – 16 ₪.
- 21 חישוב פשוט מראה כי בממוצע בין השנים, הפדיון הממוצע לשנה שקבע המשיב עומד על 16 ₪.
- 22 המערער טען כי מדובר בפדיון בשיעור מופרך, גבוה באופן קיצוני ואשר לדבריו לא נקבע כמותו
- 23 בשום פסק דין במדינת ישראל. גם המשיב לא ידע להצביע על דוגמה כלשהי (!) למקרה בו נקבע
- 24 פדיון ממוצע לנהג מונית, בשיעור שאפילו מתקרב לזה שקבע למערער. גם אני, בבדיקה שערכתי,
- 25 לא מצאתי דוגמה לקביעה מעין זו.
- 26 אציג להלן מספר דוגמאות מהפסיקה:
- 27 כבוד השופטת א' וינשטיין, בע"מ 55682-09-14 ציון מזרחי נ' מנהל מס ערך מוסף חיפה
- 28 (19.2.2017) (להלן: "עניין מזרחי"), במקרה של מערער אשר נפסלו ספריו בחלק משנות המס
- 29 שבמחלוקת (וגם באחרות התגלו ליקויים), אשר דיווח על ערך מוסף נמוך באופן ניכר מזה שעליו



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-01-36068 יוסוב נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

1 דיווח המערער דנן (כ- 500 ש"ח לחודש) ואשר לא נטען כי הנו בגיל מבוגר או במצב רפואי שאינו
2 שפיר, קבע המשיב לגבי שנות מס סמוכות ובחלקן חופפות לשנות המס שבערער שלפניי וביחס
3 לנהג מונית שעיקר פעילותו בתוך העיר (בדומה למערער כאן), כי יש להעמיד את הפדיון הממוצע
4 לק"מ על 4 ש"ח בלבד – 1/4 מהשיעור הממוצע שקבע המשיב בעניינו של המערער כאן.

5 בפסקה 58 לעניין מזרחי נזכר כי פדיון המערער נקבע כאמור על-ידי המשיב ל-4 ש"ח לק"מ, וזאת על
6 אף שלפי התדריך הכלכלי הפדיון הממוצע לק"מ עומד על 5.1 ש"ח. בפסקה 59 שם, מצוטטים
7 דבריה של נציגת המשיב ולפיהם היא בחרה להפחית מעט (ב-20%!) בפדיון הממוצע לק"מ
8 ולהעמידו על 4 ש"ח, וזאת כדי: "להראות שלא הלכנו לפי מה שהיינו צריכים, כדי להגיע לשומה סבירה".

9 להלן דוגמאות נוספות מהפסיקה: בע"ש 1208/05 גבריאלי נ' מנהל מע"מ גבעתיים (10.8.2008),
10 נקבע פדיון ממוצע בסך של 3.49 ש"ח; בעמ"ה 1134/03 צברי אהוד נ' פקיד שומה רחובות
11 (25.5.2006), נקבע לשנת 1998 פדיון בסך 2.49 ש"ח, לשנת 1999 בסך 2.64 ש"ח ולשנת 2000 בסך
12 2.84 ש"ח; בעמ"ה 583/04 מרעי רובין מוסא נ' פקיד שומה חדרה (28.8.2007), נקבע לשנת 2001
13 פדיון בסך 2.68 ש"ח; בע"ש 1013/06 כהן חכם נ' מנהל מס ערך מוסף – גבעתיים (13.4.2009), נקבע
14 פדיון שנע בין 3.37 ש"ח ל- 3.76 ש"ח; בעמ"ה 516/06 נחמיאס מיכאל נ' פקיד שומה- אילת (4.1.2010)
15 (להלן: "עניין נחמיאס"), נקבע סך שנע בין 3.88 ש"ח ל- 4.57 ש"ח; בע"מ (י-ם) 29228-12-10 אורי
16 קניג ואח' נ' פקיד שומה ירושלים 1 (1.11.2012), נקבע סך שנע בין 4.09 ש"ח ל- 4.69 ש"ח; בע"מ
17 (ת"א) 41311-04-12 אלי אנג'ל נ' פקיד שומה ת"א 5 (11.9.2014) (להלן: "עניין אנג'ל"), נקבע סך
18 שנע בין 3.52 ש"ח ל- 6.57 ש"ח - תוך עריכת בדיקה והבחנה בין סוגי נסיעות שונות (הבחנה מסוג זה
19 מצויה אף בעניין נחמיאס, שם הועמד הפדיון בגין נסיעות באשראי על סך של 1.5 ש"ח).

20 אכן, חלק מהפסיקה הנזכרת לעיל עסקה בשנים מוקדמות לשנות המס שבמחלוקת, אולם כפי
21 שניתן לראות, עליית שיעור הרווח הייתה מתונה למדי. המערער אף טוען כי בעקבות השתלבות
22 חב' גט טקסי בישראל, החל משנת 2010, מצב רווחיהם של נהגי המוניות הורע. המערער לא הגיש
23 נתונים בעניין זה (הוא אמנם הפנה לדברים שנאמרו בעניין זה בכנסת, אך נמנע מלהגישם). כמו כן
24 הזכיר המערער כי תעריף משרד התחבורה קובע פדיון של 2 ש"ח לק"מ במקרים מסוימים (ושוב,
25 המערער לא הגיש לבית המשפט נתונים בעניין זה אף כי טענתו אלה מצויים בנקל בחיפוש
26 באינטרנט; אציין כי נתון זה אכן נזכר גם בפסיקה). כך או אחרת ומבלי להסתמך על נתונים
27 שהמערער לא הוכיח, התמונה העולה מהפסיקה ברורה, ופסק הדין בעניין מזרחי העוסק בשנים
28 קרובות ובחלקם אף חופפות לאלה שבערער כאן, מלמד כי תמונת הדברים רחוקה מאוד משיעור
29 הפדיון שקבע המשיב.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-01-36068 יוסוב נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

1 ושוב, המשיב לא ידע להפנות אף לא לפסק דין אחד בו נקבע שיעור רווח קרוב לזה שקבע
2 בשומתו.

3 העד מר מלכא, העיד כי הפדיון הממוצע שיוחס למערער אינו סביר באופן קיצוני ("עשיתם ממנו
4 סופרמן" - עמ' 113 לפרוטוקול, שורה 10) וכי הפדיון הסביר ואשר אף הוא גבוה בייחס לנתוניו
5 האישיים של המערער, הוא זה שנקבע בעניין מזרחי ואשר עשוי במקרה הגבוה להגיע לכ- 5 ₪
6 בתוספת מע"מ. טענה זו מתיישבת עם התמונה העולה מהפסיקה. המרחק בין 4 ₪ שנקבעו בעניין
7 מזרחי (תוך טענה כי לפי התדריך יש לקבוע 5.1 ₪) לבין הסכום שנקבע למערער, הוא קיצוני
8 במידה שהייתה צריכה להטריד את המשיב.

9 33. כאמור, המשיב קבע בהחלטתו בהשגה כי הפדיון הממוצע לשנת 2018 הוא 18 ₪, ומכלל הפדיון
10 שקבע לשנים שבמחלוקת עולה כי הפדיון הממוצע הוא 16 ₪. מדובר בנתונים שחוסר הסבירות
11 שבהם היה חייב להדליק אצל המשיב נורות אזהרה רבות.

12 מידת המופרכות של הנתונים שקבע המשיב בשומה לפי מיטב השפיטה שהוציא למערער,
13 מתבררת ועולה אף מהתיקונים שהמשיב עצמו אימץ במרוצת הדיונים: משומה בסך של 310,877
14 ₪ נגדה הוגש הערעור, הגיע המשיב קודם לדיון שמיעת הראיות ולאחר נסיגה הדרגתית, לשומה
15 בסך 156,305 ₪ - וזאת בשל טעויות חמורות שנפלו בשומה שערך. מדובר בהפחתה בשיעור של
16 כמחצית, עניין המדבר בעד עצמו.

17 הטענה בשומה לפי מיטב השפיטה שהוציא המשיב ולפיה המערער הפיק פדיון ממוצע לק"מ בסך
18 של 16 ₪ (ובאחת השנים אף 18 ₪), מאירה את המערער באור של "סופר נהג טקסי" (עדות של
19 מר מלכא, עמ' 113 לפרוטוקול, שורה 8) – דבר המנותק לחלוטין מנתוני האישיים של המערער.
20 חובה היה על המשיב מלכתחילה לבדוק עצמו היטב ולהבין כי השומה שהוציא שגויה באופן
21 חמור.

22 המערער טוען כי מלכתחילה נדרש ממנו לשלם סך של 50,000 ₪ (דבר אשר לא הוכחש על-ידי
23 המשיב) ורק משכר הוצאה לו השומה על סכום הגבוה פי 6 מהסכום המקורי. פער כה קיצוני היה
24 צריך היה לחייב בדיקה מדוקדקת טרם הוצאת השומה. אם הייתה נערכת בדיקה שכזו, כפי שעלה
25 בדעבד, שומה זו לא הייתה מוצאת מלכתחילה.

26 34. אקדיש מספר מילים כדי להבהיר את המשמעות של הוצאות שומת מס עסקאות בסך של 310,877
27 ₪. כדי שמש הערך המוסף יעמוד על סכום זה, ההכנסה שהעלים המערער מדוחותיו צריכה הייתה
28 לעמוד על כ- 2,000,000 ₪. אם המערער לא היה עוזר כוח ונאבק בשומה שהוצאה לו, כוח אשר
29 לא תמיד מוצא אדם במצבו, סביר להניח כי הוא היה נדרש לשלם מס הכנסה וביטוח לאומי על
30 "הכנסה" זו, אשר לאחר שבדק גילה המשיב בעצמו כי יש להעמידה אף לדעתו על מחצית.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-01-36068 יוסוב נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

בבעלות המערער דירה ברמלה אותה רכש לדבריו באמצעות משכנתא עת עלה עם משפחתו לארץ בשנות ה-90, ורכב מסוג דאצ'יה המשמש כמונית ואשר את רכישתו מימן באמצעות מכירת הרכב הקודם (מסוג קאיה סיט, ידני, בתמורה ל- 22,000 ₪ - עמ' 2 שורה 10 להודעת המערער אשר צורפה כנספח 2 לתצהיר המשיב) ובאמצעות הלוואה. משנשאל על כך אישר נציג המשיב כי לא ידוע לו על נכסים נוספים שבידי המערער וכן כי לא ידוע לו על כניסות ויציאות של המערער ואשתו מהארץ או על נתון אחר אשר יש בו כדי לרמוז על חיים ברמה גבוהה. כאשר יש חשד של ממש להעלמת הכנסות, אין מחובתו של המשיב לגלות להיכן "הלך" הכסף שהועלם, שכן כפי שגלוי וידוע, לכסף יתכנו שימושים שונים. אולם עם זאת, כאשר מוצאת שומה לפי מיטב השפיטה, יש חובה להעביר שומה זו תחת שבט הביקורת של מבחן השכל הישר. כאשר טוענים כי לפנינו נהג מונית, בגיל מתקדם הנושק לגיל הפרשיה ובמצב בריאות שאינו מיטבי, אשר יש מקום לייחס לו פדיון ממוצע לק"מ הגבוה פי כמה וכמה מהמיוחס במקרים אחרים (לדוגמה – פי 4 ולמעלה מכך ממה שיוחס למערער בעניין מזרחי) – חובה היה על המשיב לנקוט במידה רבה של זהירות וזאת כדי לוודא שלא חלילה גורם הוא לנזק כלכלי שתוצאותיו עלולות להיות קשות. 35. כאמור לעיל, התברר כי שומת העסקאות שהוציא המשיב גבוהה לפחות פי 2 מהנדרש, וזאת רק בשל טעויות חישוביות שנפלו בה (הכללת רכיב המע"מ ושגיאה באופן חישוב הממוצע). אלא שבכך הדברים אינם מסתכמים. כפי שידוע למשיב וכפי שעלה בפסקי דין שעסקו בשומות שהוצאו לנהגי מוניות (ראו לדוגמה בפסקי הדין בעניין נחמיאס ובעניין אנג'ל), ישנו פער משמעותי בין הרווח הגבוה יותר שמפיק נהג מנסיעות עירוניות, לבין הרווח הנמוך יותר שהוא מפיק מנסיעות במחיר פיקס ומנסיעות אשראי בגינן מוציא הנהג חשבוניות. עיון בפסקי הדין הנזכרים לעיל מלמד כי מדובר בפער דרמטי. במדגמים שערך המשיב, אין כל התייחסות שהיא לרכיבים אלה. המשיב טען כי הנסיעות הרחוקות שביצע המערער הן ספורות וכי רוב נסיעותיו הן בתוך העיר. אין די בטענה זו והיה על המשיב להראות כי הדברים אכן נבדקו. כאשר המשיב קובע שיעור פדיון כה גבוה לאדם בגילו ובמצבו של המערער, חובה היה על המשיב לבדוק עניין זה ולבנות מדגם המתייחס לנתונים אלה ולא מתעלם מהם. יתירה מזו, בהודעתו במשרדי המשיב מיום 11.3.2015 (נספח 2 לתצהיר המשיב), נשאל והשיב המערער (בעמ' 2 שורות 13-14) – כדלקמן:

שאלה: איזה ספרים אתה מנהל?

תשובה: חשבוניות ידניות ומונה.

מתשובה פשוטה וברורה זו, היה על המשיב לדעת כי המערער מוציא חשבוניות ידניות (בגין נסיעות אותן כינו הצדדים נסיעות אשראי). ספרי המערער הוחזקו אצל המשיב במשך שנים. המערער אכן הגיש דוגמאות לחשבוניות אלה (סומן מע' 1), אלא שבעוד שהמערער אמר בחקירתו אצל המשיב באופן ברור ומפורש כי מלבד המונה הוא מוציא גם חשבוניות באופן ידני, הרי



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-01-36068 יוסוב נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

1 שהמשיב, לא רק שלא התייחס לכך במדגם שערך, אלא שהוא אף הופתע מכך בעת הדיון (עמ' 19
2 לפרוטוקול, שורות 13-25):

3 עו"ד לביא: אז אני שואל האם החשבוניות מהסוג הזה, שיש כמה וכמה כאלה בתיק בכל
4 השנים, האם הן הופיעו במדגם? האם הן מופיעות במדגמים שלכם?
5 הער, מר פקלק: אני לא מכיר את החשבוניות האלה.
6 ש: זאת אומרת שהן לא מופיעות במדגמים? זה מה שאתה אומר לי?
7 ת: אני, המדגם שלי מתבסס על הסליפ של המונה.
8 ש: זה לא מופיע בסליפ של המונה?
9 ת: אני לא יודע.
10 ש: זה לא מופיע במונה?
11 ת: אני לא יודע.
12 ש: זה נכלל בנסיעות הסרק?
13 ת: אני לא יודע.
14 ש: כלומר, אתה לא מכיר את הנושא הזה אבל אתה אחראי על התיק?
15 ת: אני לא מכיר את החשבוניות האלה.

16
17 כאשר המשיב מוציא שומה לפי מיטב השפיטה לעוסק בן 67 שאינו בקו הבראות, והמשיב סבור
18 כי מדובר בעוסק שהפיק פדיון ממוצע בשיעור כה חריג – חובה היה עליו לבחון עצמו היטב קודם
19 לכן. אם בדיקה כזו הייתה מתבצעת, קודם להוצאת השומה לפי מיטב השפיטה, הטעויות
20 החשובות היו מתגלות. כמו כן, במקרה חריג כל כך, היה על המשיב לבחון את כל הרכיבים
21 הנדרשים ובכלל זה אלה שבאופן ברור ובמבחן השכל הישר (והפסיקה שדנה בעניינים אלה),
22 מביאים להפחתת הפדיון הממוצע לק"מ, כגון נסיעות הפיקס ונסיעות האשראי. אין זה מתקבל על
23 הדעת כי במקרה קיצוני מסוג זה, לא ידע המשיב לענות מה ראה בחשבוניות הידניות שהוציא
24 המערער ולמעשה להודות כי כלל אינו מכיר אותם. המשיב טוען כי הממצאים אליהם הגיע
25 לקוחים מספרי המערער, אולם אם הוא בחר להתעלם ולא להציג התייחסות ברורה במדגם למכלול
26 הנתונים (אלא רק לאלה המביאים להגדלת הרווחיות), קשה לייחס משמעות מכרעת לתוצאות
27 המדגם. חוסר זה מתחדד עוד יותר, שעה שלוקחים בחשבון את הטעויות החמורות האחרות שנפלו
28 במדגם ואת העובדה כי התוצאה אליה הגיע המשיב (שיעור הפדיון הגבוה לק"מ), אינה סבירה
29 באופן בולט.
30 36. אסכם את הדברים העולים מהפסקאות הקודמות: איני סבור כי השומה שהוציא המשיב במסגרת
31 החלטתו בהשגה, היא בבחינת "שומה לפי מיטב השפיטה", כדרישת סעיף 77 לחוק. שומה זו



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-01-36068 יוסוב נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 לוקה בחוסר סבירות קיצונית, אשר היה על המשיב בעצמו לגלותה ולהימנע מלכתחילה מהוצאת
2 שומה זו. הפער הקיצוני בין גובה הפדיון הממוצע לק"מ אליו הגיע המשיב בחישוביו לבין גובה
3 הפדיון הממוצע שנקבע בתיקים אחרים הוא כה גבוה, עד כי השתת שומה כזו על נהג בן 67 אשר
4 נתונו כמו אלה של המערער, מחייבים בדיקה וזהירות, אשר לא ננקטו במסגרת ההחלטה בהשגה.
5 37. השאלה שכעת דורשת בחינה היא האם הודעות התיקון של המשיב, בסופן הודיע שבוע לפני דיון
6 שמיעת הראיות כי הוא מעמיד את שומתו על מחצית השומה המקורית, יכולות לרפא את השומה
7 המקורית כנגדה הוגש הערעור.
8 לאחר התלבטות בדבר, אני סבור כי יש להשיב על כך בשלילה. בסעיפים הבאים אנמק את
9 החלטתי.
- 10 38. לאחר שני תיקונים הודיע כאמור המשיב, שבוע לפני שמיעת הראיות, כי הוא מעמיד את שומת
11 העסקאות על מחציתה, בסך של 156,305 ₪. כפי שפורט לעיל (בסעיף 15), הפדיון הממוצע לק"מ
12 בשומה זו, בין כל השנים, עומד על סך של 9.63 ₪.
13 סכום זה אמנם נמוך יותר באופן משמעותי מזה שנקבע בשומה נגדה הוגש הערעור, אולם הוא
14 עדין גבוה באופן מטריד, שכן אף המשיב לא ידע להציג לו אח ורע בפסיקה (יותר מפי 2 ממה
15 שנקבע בעניין מזרחי!).
- 16 כל ההצדקה להוצאת השומה למערער, נבעה מכך שהמשיב סבר כי הערך המוסף של עסקאותיו
17 נמוך באופן בלתי סביר (אף שהוא גבוה פי כמה מזה שדווח על-ידי המערער בעניין מזרחי). כאשר
18 ההצדקה להוצאת השומה נשענת על השערות המבוססות על מבחני סבירות, דומני שיש פגם
19 מהותי בהוצאת שומה שסבירותה לקויה לא פחות. על אחת כמה וכמה כאשר מיישמים את
20 הדברים בייחס לנתונו האישי של המערער. מבחן השכל הישר, ניסיון החיים וההכרה
21 במורכבותם, עשוי להתיישב עם ייחוס שיעור רווח נמוך לאדם שנתונו דומים לאלה של המערער,
22 ופחות להתיישב עם ייחוס לו של פדיון בשיעור גבוה באופן חריג.
- 23 39. ליקויים שהיו במדגם הראשון, עדיין קיימים גם בשומה במצבה המופחת. המדגם עדיין כמעט
24 ואינו כולל התייחסות לנסיעות ארוכות, נסיעות בסכומי פיקס ונסיעות אשראי. הביקורת שמתחתי
25 לעיל בעניין זה, רלוונטית גם לאחר הודעת התיקון השנייה.
- 26 ער אני לכך כי המשיב טוען כי השומה אליה הגיע נובעת מבחינה של נתוני המערער עצמו, תוך
27 שבמדגם השני בחן המשיב נסיעות רבות, ולכן יש להעניק לתוצאות בדיקותיו משקל של ממש.
28 אלא שכאשר בדיקות אלה מובילות לתוצאות חריגות (פדיון ממוצע לק"מ שאינו סביר) וכאשר
29 ברור בעליל כי חסרות במדגם שערך המשיב התייחסויות לנתונים רלוונטיים, אין לי אלא להטיל
30 ספק בתוצאות המדגם.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-01-36068 יוסוב נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

40. נוכחנו בתיק זה לדעת כי בשומות שהוציא המשיב, נפלו פגמים משמעותיים. במצב דברים זה
- ונוכח חוסר הסבירות שיש בפדיון הגבוה באופן חריג המיוחס למערער (על אחת כמה וכמה
- כשלוקחים בחשבון את נתוניו של המערער), איני יכול לתת אמון בשומה זו. קיים בליבי ספק של
- ממש, שמידתו גבוהה למדי, כי לא רק שהמערער אינו "סופר נהג טקסי" אשר הפדיון שלו אינו פי
- 4 מזה שנקבע בעניין מזרחי, אלא שהוא אף לא הפיק פדיון "רק" (מעט מעל ל-) פי 2 משיעור זה –
- אשר כזכור השתקף לא רק מעניין מזרחי אלא אף מפסקי הדין הנוספים שעסקו בנהגי מוניות.
41. וכאן מגיע אני אל עניין חשוב נוסף, והוא המועד בו הודיע המשיב על הודעת התיקון השנייה –
- שבוע לפני מועד שמיעת הראיות. מועד זה לא הותיר בידי המערער פרק זמן של ממש לבחון את
- השומה החדשה לה טוען המשיב. אמת הדבר כי שומה זו מבוססת על נתוני מדגם שהוצג כבר
- קודם לכן, אולם תוצאותיה, לאור התיקונים שהוכנסו בה, שונות באופן כזה, שחייב בחינה ובדיקה
- חדשה (ואף מסוג שונה), אשר בצדק טען המערער כי לא התאפשרה לו.
- לאור הטעויות החמורות שהתגלו כבר בשומה שהוציא המשיב למערער, אין ביכולתי לייחס
- לשומה זו "חזקת תקינות". נהפוך הוא. לאור החסרונות הברורים הקיימים אף בשומה העולה
- מהודעת התיקון השנייה (פדיון ממוצע גבוה באופן שהוא עדין חריג כשלעצמו, ודאי כשהוא
- מיוחס למערער; חוסר התייחסות לנסיעות באשראי ולנסיעות בסכום פיקס), אני סבור כי אם היה
- ניתן למערער הזמן הנדרש (והתיקון לא היה מוגש שבוע לפני מועד שמיעת הראיות), סביר בעיני
- כי היו נמצאות אף בה טעויות וליקויים מוכחים, אשר היה בהם כדי לקעקע את אף את השומה
- העולה מהודעת התיקון השנייה, כך שהיה מתברר כי המערער לא הפיק פדיון ממוצע באופן
- העולה כל כך על זה המקובל.
- מכל האמור עולה כי אין בידי לתת אמון בתוצאה השומתית המשתקפת אף מהודעת התיקון
- השנייה.
42. וכעת, לקראת סיום, בא אני אל האפשרות הנוספת והאחרונה אותה אבקש לבחון – והיא העמדת
- השומה על שיעור פדיון ממוצע לק"מ – בשיעור סביר – של נניח 5 ₪. זהו שיעור דומה לזה
- שנקבע בעניין מזרחי, ואשר גם העד מטעם המערער (מר מלכא) הודה בסבירותו הכללית (על אף
- שלדעתו, לא בנסיבותיו של המערער שלפניי).
- יש היגיון לכאורה באימוץ פתרון מסוג זה, אולם לאחר בחינה נוספת, באתי למסקנה כי אף הוא
- אינו ראוי.
- ההיגיון המצדיק אימוץ פתרון שכזה, נעוץ בסימני השאלה שבצדק העלה המשיב. הערך המוסף
- עליו דיווח המערער אכן נמוך, ובהחלט עלה בידי המשיב במסגרת החקירה הנגדית להצביע על
- סימני שאלה אודות קילומטרים רבים בהם נסע המערער ללא מטרה ברורה. המערער סיפק הסברים
- מסוימים לתמיהה זו, כגון בטענה כי מדובר בנסיעות אשראי, כי לעיתים שכח לכבות את המונה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-01-36068 יוסוב נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

1 כשנסע מחוץ למסגרת העבודה וכי לעיתים אכן שוטט ארוכות בתקווה למצוא נוסעים – אלא
2 שאיני משוכנע כי יש בהסברים אלה די. אומר בצורה ברורה, כי בהחלט יתכן כי אם השומה
3 שהוציא המשיב הייתה סבירה בעיני וההסברים שמספק המערער היו רק אלה שהוצגו על-ידו
4 בערעור, סביר כי דין הערעור היה להידחות. לכאורה, לאור דברים אלה, יש מקום כי אאמץ את
5 האפשרות שהעליתי (מיוזמתי) בסעיף זה, ואקבע כי יש להעמיד את הפדיון הממוצע על שיעור
6 סביר (לדוגמה, 5 נ"ל לק"מ) ובהתאם לכך לחשב את שומת העסקאות שיש להשית על המערער.
7 אלא שאני סבור כי קביעה שכזו, בנסיבות החריגות של הערעור כאן, אינה במקומה.
8 זכותו של נישום לדעת מהי השומה כנגדה הוא מגיש את ערעורו, ולהיערך בהתאם. היערכות זו
9 כוללת בחירה של מייצגים אשר המתאימים לסוג זה של ערעור, כמו גם זכותם של המייצגים
10 להיערך ולהתכונן באופן ההולם את השומה שלפניהם.
11 השומה שבחנתי את האפשרות להורות כי היא שתיוותר על כנה, שונה באופן קיצוני מזו שבחר
12 המשיב להוציא. את השומה שהוציא המשיב, עלה בידי המערער לשכנע כי אין לקבל. הוא הצליח
13 להפריך מרכיבים משמעותיים מתוכה, עד כי המשיב עצמו העמידה על מחצית, ואף את מחצית
14 הפליטה הזו אני מסכים לקבל. העמדת שיעור הפדיון הממוצע לק"מ על שיעור סביר, תביא
15 לשומה שונה באופייה מהשומה שהוצאה למערער. ההתמודדות עימה מחייבת היערכות שונה,
16 המצריכה לדוגמה הצגת מדגם מפורט מטעם המערער, אשר יפריך שומה מתונה וסבירה – אותה
17 יתכן כי יכול היה המשיב להוציא, אלא שהוא בחר שלא להוציאה. אין זה הוגן, בנסיבות המיוחדות
18 של תיק זה ושעה שהודעת התיקון השנייה הוגשה במועד בו הוגשה, לצפות מהמערער להיות ערוך
19 כנגד שומה שונה מזו שהוצאה לו. ומן הצד האחר של אותו מטבע, אין זה ראוי לאפשר למשיב
20 להוציא שומה גבוהה מהראוי – שלא לומר מנופחת, ולבנות על כך שאם זו לא תעלה בחכתו, בית
21 המשפט יעשה את מלאכתו ויעמיד את השומה על זו שיייתכן כי מראש היה מקום להוציא.
22 43. עסקינן בתיק בו אין כל אינדיקציה של ממש להעלמת מס. בהחלט יתכן כי המערער לא העלים כל
23 הכנסה. בהחלט אפשרי כי כל "חטאו" של המערער, הוא כי מפאת גילו ומצבו, פעל במסגרת
24 האפשרויות שהיו בפניו, ובדרך שהערך המוסף הכלכלי שנבע ממנה, נמוך.
25 כפי שנקבע בראשית הדברים, סימני שאלה כלכליים עשויים בהחלט להצדיק הוצאת שומה לפי
26 מיטב השפיטה, אולם בנסיבות המיוחדות של הערעור שלפניי, שומה זו הייתה צריכה להיעשות
27 בזהירות ובמתנינות. משלא פעל המשיב בדרך זו ושעה שאין בידי לתת אמון אף בתוצאה המרוככת
28 העולה מהודעת התיקון השנייה, דין הערעור להתקבל. בנסיבות אלה, ראוי אף כי תיזקף לזכות
29 המערער גם העובדה כי במשך שנות פעילותו הארוכות, מעולם לא נתפס באי רישום תקבול
30 ובספריו לא נמצא כל פסול, כך שלא יהיה די בספקות שאכן נותרים, כדי להביא לבניית שומה
31 שונה באופן משמעותי מזו שבחר המשיב להוציא ושכנגדה הוגש הערעור.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-01-36068 יוסוב נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

1

2

סוף דבר

3

44. הערעור מתקבל. המשיב יישא בהוצאותיו של המערער בסך של 25,000 ₪.

4

אציין כי בקביעת סכום ההוצאות זקפתי לזכות המשיב את העובדה כי במהלך הדיון תיקן את

5

שומתו. בדרך אחרת, סכום ההוצאות שהיה נפסק, היה גבוה יותר באופן משמעותי.

6

סכום ההוצאות ישולם למערער תוך 30 ימים, שאם לא כן יתווספו לו הפרשי הצמדה וריבית

7

מהיום.

8

9

ניתן לפרסם את פסק הדין.

10

המזכירות תשלח את פסק הדין לצדדים.

11

12

ניתן היום, ג' אייר תש"פ, 27 אפריל 2020, בהעדר הצדדים.

13

אבי גורמן, שופט

14

15