



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 256/17

לפני :

כבוד הנשיאה א' חיות
כבוד השופט נ' סולברג
כבוד השופט ד' מינץ

המערערים :

1. הרשקוביץ שי
2. עזרא אליהו
3. שמי קרן שרונה
4. רועי זקצר
5. יוסף שטרקר
6. אליהו מוסרי
7. יוסף שטרן
8. אפרת דרורי - נחמיאס
9. איתן אלון
10. שלמה אביטל
11. גיא בן אמו
12. יובל גפני
13. יוסף פינטו
14. עמוס בדש
15. חנן גיאן
16. יוסף פרץ
17. אסתר סטיב גולדמן
18. דימיטרי מיישיב
19. גל אביב (בניון)
20. אלכסנדר פסל
21. איתמר יהודה רגב
22. רונית סופיר
23. יצחק סופיר
24. אופיר גרנות
25. גלעד בובליל
26. רונן משה
27. עאטף אבו כליב
28. אברהם רינות
29. נעמי צימרמן
30. חגית זמיר
31. לאה בהרי בן משה
32. מאיה קרדי
33. מתי ריבקין
34. אליענה בר טוב
35. ערן גולן
36. ברכה רובין
37. קשת בר ידין
38. יצחק אלקובי
39. שלמה זקצר
40. דני ברין

41. אליהו מושיאשווילי
42. סאמר הזימה
43. ורד אטיאס
44. דורון מיכלין
45. חסן סרייפי
46. משה ברכה
47. אלונה יוסף
48. שי מורד

נ ג ד

- | | |
|--|------------------|
| <ol style="list-style-type: none"> 1. מדינת ישראל - רשות המיסים, אגף המכס והמע"מ 2. חיים מידן 3. חיים גואל 4. שאול גואטה 5. אבי דגן 6. מיכאל טויטו 7. משה סעידי | <p>המשיבים :</p> |
|--|------------------|

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי מרכז-לוד (כבוד השופט ש' בורנשטיין) מיום 31.10.2019 בת"א 37198-11-13

תאריך הישיבה : ז' בסיון התשע"ט (10.6.2019)

- | | |
|--|--|
| <p>עו"ד אהוד קרונפלד ; עו"ד מאיה אלדורוטי</p> <p>עו"ד יאיר זילברברג</p> <p>בעצמו</p> | <p>בשם המערערים :</p> <p>בשם משיבה 1 :</p> <p>בשם משיב 2 :</p> |
|--|--|

פסק-דין

השופט ד' מינץ:

לפנינו ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי מרכז-לוד מיום 31.10.2016 במסגרת ת"א 37198-11-13 (כב' השופט ש' בורנשטיין) בגדרו נדחתה תביעת המערערים לסעד הצהרתי על פיו הם אינם חייבים בתשלום מס בהתאם ל"הודעות בדבר חיוב" שהוצאו להם על ידי משיבה 1 (להלן: המשיבה).

הרקע להליך וטענות הצדדים

1. העובדות שאינן שנויות במחלוקת בין הצדדים הן, כי בין שנת 2009 עד לשנת 2011 ייבאו המערערים, כל אחד בנפרד, כלי רכב ביבוא אישי, באמצעות חברת ייעוץ ליבוא אישי של כלי רכב, חברת הינומה מוטורס השכרה וליסינג בע"מ (להלן: חברת הייעוץ), אשר ביצעה עבורם את כל הפעולות הנדרשות לצורך היבוא, לרבות הסדרת תשלום מסי היבוא. אלא שבמהלך השנים 2013 ו-2014 קיבל כל אחד מהמערערים

"הודעה בדבר חיוב" במסגרתה הובהר כי המסים על יבוא כלי הרכב חושבו מחדש על ידי המשיבה, לאחר שממצאי חקירה העלו כי מחירי העסקה שהוצהרו היו פיקטיביים. במסגרת ההודעות, כל אחד מהמעוררים נדרש לשלם תוספת מסי יבוא, הפרשי הצמדה וריבית וקנס פיגורים ממועד שחרור הרכב מפיקוח המכס.

2. המערערים הגישו תביעה לבית המשפט המחוזי בגדרה עתרו כי בית המשפט יצהיר כי הם אינם חייבים בתשלום תוספת מסי היבוא כפי שנקבע בהודעות החיוב. לטענתם, שעה שכלי הרכב נבדקו על ידי מעריכי בית המכס בעת היבוא, ונמצא כי "ערך העסקה" שדווח בכל אחת מהעסקאות הוא סביר, אין מקום לשעות לקביעה כי מחיר העסקה שדווח לא היה נכון. כמו כן, נטען כי לא היו בידי המשיבה די ראיות להוכחת הטענה כי ערכם של כלי הרכב שהוצהר לא היה אמיתי. המשיבה ביקשה להסתמך בעיקר על קבצי מחשב שהוצאו ממחשבו של הספק, מר שמעון חיות (להלן: הספק ו-מסמכי הספק). ברם, קיימות סתירות רבות במסמכים, הספק התכחש לאמור בהם וקיים חשד כי בוצעו בהם שינויים על ידי גורמי המשיבה. בסופו של יום הספק גם לא הובא לעדות במסגרת ההליך בשל מחדלי המשיבה. עוד נטען כי למערערים לא היה כל חלק בהליך היבוא, אשר התבצע כולו על ידי חברת הייעוץ, ועל כן אין להטיל עליהם כל אחריות, ובוודאי שלא היה מקום להטיל עליהם קנס פיגורים. כמו כן טענו המערערים כי הופלו לרעה, שכן בהליך אחר, בנסיבות דומות, הגיעה המשיבה לפשרה עם חלק מהמייבאים באותו הליך.

3. מנגד, המשיבה עמדה על כך שטענת המערערים כי "ערך העסקה" שהוצהר בכל אחת מהעסקאות אכן היה אמיתי, לא הוכחה כלל, כאשר המערערים אף נמנעו מלהביא לעדות את מנהלי חברת הייעוץ. עוד טענה המשיבה כי בידה די ראיות מנהליות להוכחת הטענה כי ערך העסקה שהוצהר לא היה אמיתי. המשיבה הבהירה, כי משהסתבר שהמחיר המוצהר, אף שהיה מצוי במתחם הסבירות, היה כוזב, היא הייתה רשאית להוציא הודעות חיוב מעודכנות. המשיבה גם דחתה את הטענות בדבר אפליה, בציינה כי מדובר בהסכמי פשרה שנחתמו בהליך אחר עם שניים מהמייבאים באותו הליך, אשר נערכו בטעות ובחריגה ממדיניותה.

4. ביום 31.10.2016 דחה בית המשפט המחוזי את התביעה בקבעו כי המערערים כלל לא עמדו בנטל הראשוני המוטל עליהם להוכיח מה המחיר ששולם בפועל עבור כלי הרכב. המערערים בחרו שלא להביא לעדות את מנהלי חברת הייעוץ, הגם כי כל המידע הרלוונטי היה מצוי בידיהם. מנגד, נמצא כי מכלול הראיות המנהליות שהוצגו תומך בעמדת המשיבה בדבר המחיר האמיתי ששולם בפועל בגין יבוא כלי הרכב בכל אחת

מהעסקאות. כמו כן נמצא כי כריתת הסכמי פשרה עם שני מייבאים בהליך אחר, בנסיבות דומות, אינה מקנה למערערים זכות לטעון לאפליה. עוד נקבע כי על אף שלא היה זדון בהתנהלותם של המערערים ועל אף שלא ניתן לייחס להם חוסר תום לב, מכיוון שלא הביאו את מנהלי חברת הייעוץ לעדות, אין מקום לבטל את קנסות הפיגורים שהטילה עליהם המשיבה במסגרת הודעות החיוב.

5. מכאן לערעור שלפנינו, במסגרתו חזרו המערערים על טענותיהם כפי שהובאו לפני בית המשפט המחוזי. בעיקר חזרו המערערים על הטענה כי אין די בראיות שהציגה המשיבה לביסוס הודעות החיוב שהוצאו, במיוחד כאשר נמצא על ידי גורמי המשיבה במועד היבוא שהמחיר שהוצהר היה סביר. עוד הדגישו המערערים כי שגה בית המשפט בקבעו כי הימנעותם מלהביא לעדות את מנהלי חברת הייעוץ מחזקת את הראיות המנהליות שהיו בידי המשיבה, שעה שמנהלי חברת הייעוץ נחקרו תחת אזהרה בפרשה ועל כן לא ניתן היה להביאם לעדות.

6. המשיבה מנגד, סמכה ידיה על פסק דינו של בית המשפט המחוזי, ועל הקביעה כי הראיות המנהליות ששימשו אותה בהוצאת הודעות החיוב עומדות במבחן הסבירות, בעוד שגרסת המערערים מעלה תמיהות, מבלי שאלו עמדו בנטל הראשוני המוטל עליהם להוכיח את "ערך העסקה" בעסקאות שבוצעו.

דיון והכרעה

7. נקודת המוצא לדיון היא הוראת תקנה 2 לתקנות המכס (חישוב ערכם של טובין שיובאו לשימוש עצמי), התשס"ז-2006 (להלן: התקנות), הקובעת כיצד יוערך שוויים של טובין המיובאים לשימוש עצמי לצורכי מיסוי. וכך קובעת התקנה:

"2(א) ערכם של טובין שיובאו לשימוש עצמי לצורך חישוב המסים החלים עליהם, יהיה ערך העסקה כמשמעותו בסעיף 132 לפקודה, אם הוכיח זאת מייבא הטובין להנחת דעתו של המנהל.
2(ב) המנהל רשאי לדרוש מסמכים להוכחת ערך הטובין; ...
2(ג) בהעדר אפשרות לקבוע את ערך הטובין כאמור בתקנת משנה (א) יקבע הפקיד את ערכם, תוך שימוש באמצעים סבירים..." (ההדגשות אינן במקור – ד.מ.).

"ערך העסקה" מוגדר בסעיף 132 לפקודת המכס [נוסח חדש] (להלן: פקודת

המכס) כך:

“ערך עסקה הוא המחיר ששולם או שיש לשלמו בעד הטובין, בעת מכירתם לשם ייצוא לישראל (להלן – מחיר העסקה), בתוספת ההוצאות והסכומים המפורטים בסעיף 133.”

מצירופן של הוראות אלו עולות שתי מסקנות הרלוונטיות לענייננו: האחת, כי דרך המלך להערכת “ערכם של טובין”, ובכלל זה כלי רכב שיובאו לשימוש עצמי, לצורכי מיסוי הינה בהסתמך על המחיר ששולם בפועל עבור אותם טובין. רק בהיעדר אפשרות לקבוע מה המחיר ששולם בפועל, יקבע ערכם על ידי גורמי המשיבה. השנייה, כי הנטל להוכיח שהמחיר המוצהר הוא אכן המחיר ששולם בפועל מוטל על מייבא הטובין. זאת גם בהתאם לעיקרון הקבוע בדיני מיסים, ובכלל זה מיסי יבוא, לפיו ככלל, נטל השכנוע רובץ על כתפי הנישום, ובענייננו המייבא (רע”א 1436/90 גיורא ארד, חברה לניהול השקעות ושירותים בע”מ נ’ מנהל מס ערך מוסף, פ”ד מו(5) 101 (1992); ע”א 3886/12 זאב שרון קבלנות בנין ועפר בע”מ נ’ מנהל מע”מ, פסקאות 20-33 (26.8.2014) (להלן: עניין שרון), בקשה לדיון נוסף נדחתה במסגרת דנ”א 6067/14; ע”א 943/16 קונטירה טכנולוגיות בע”מ נ’ פקיד שומה תל אביב 3, פסקה 45 (22.4.2018); וראו גם סעיף 239 לפקודת המכס בצירוף סעיף 29ג לחוק מס קניה (טובין ושירותים), התשי”ב-1962).

8. ויודגש, ענייננו מתמקד בהוראת תקנה 2(א) לתקנות הקובעת כאמור כי נטל הראיה רובץ לפתחו של המייבא וכי עליו להוכיח מה היה “ערך העסקה”, היינו המחיר ששולם בפועל על הטובין. ממצאי החקירה הביאו את המשיבה לכלל מסקנה כי “ערך העסקה” שהוצהר בכל אחת מהעסקאות היה שגוי ולהוצאת הודעות חיוב מעודכנות. אכן, ככל החלטה מנהלית, הודעות חיוב צריכות להתבסס על ראיות מנהליות משכנעות סבירות. מדובר בראיות אשר כל אדם סביר היה רואה בהן ערך הוכחתי, גם אם אינן בהכרח ראיות קבילות לצורך משפט פלילי או אזרחי (בג”ץ 7542/05 פורטמן נ’ שטרית, פסקה 23 (11.2.2007); ראו גם: בג”ץ 987/94 יורונט קווי זהב (1992) בע”מ נ’ שרת התקשורת, פ”ד מת(5) 412 (1994); יעקב קדמי על הראיות – חלק רביעי 1800-1804 (מהדורה משולבת ומעודכנת, 2009)). זאת אף מבלי להידרש להוראות תקנה 10א לתקנות מס ערך מוסף ומס קניה (סדרי הדין בערעור), התשל”ו-1976 ולהוראות תקנה 10(ב) לתקנות בית משפט (ערעורים בענייני מס הכנסה), התשל”ט-1978, שאינן חלות בענייננו, המאפשרות הגשת ראיות שאינן בגדר ראיות קבילות בהליך אזרחי.

9. אכן, יש להבחין בין מקרה זה – בו גדרי המחלוקת מצומצמים לשאלה מה היה “ערך העסקה” ששולם לפי תקנה 2(א) לתקנות – לבין מצב שבו עושה “הפקיד” מטעם “המנהל” שימוש בסמכותו לפי תקנה 2(ג) לתקנות לאחר שנמצא כי לא הייתה אפשרות

לקבוע מה היה אותו מחיר. בעניין זה, ניתן למצוא קווי דמיון בין הערכת "הפקיד" לפי תקנה 2(ג) לתקנות לבין הוצאת שומה לפי מיטב השפיטה לפי סעיף 77 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975, ולפי סעיף 145(א)(2)(ב) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], שאז על מנהל מע"מ או פקיד השומה, לפי העניין, חל "נטל ההצדקה" לבסס את שומתו על נימוקים סבירים. לאחר מכן יכול הנישום או העוסק לסתור את השומה לפי מיטב השפיטה. או אז, נטל הראיה בעניין זה, שאינו קל, מוטל על כתפיו (וראו למשל: עניין שרון, פסקה 20 ואילך; ע"א 4493/12 ביבי נ' מדינת ישראל פקיד שומה ירושלים 1 (13.4.2014); ע"א 4160/13 סלע בנגב חברה לעבודות עפר, כבישים ופיתוח בע"מ נ' מנהל מע"מ באר שבע, פסקה מה (10.5.2015); ע"א 4230/00 רצון נ' פקיד שומה נתניה (29.9.2003)). הדברים האמורים לעיל נכונים גם לעניין קביעת "המנהל" באשר לערך העסקה לפי תקנה 2(א) לתקנות, על דרך קל וחומר.

10. ובענייננו, לא מצאתי ממש בטענת המערערים כי המשיבה ביקשה להסתמך על ראיות הנטולות כל ערך ראייתי, "דלות ומפוקפקות" כלשונם, לביסוס הודעות החיוב. כפי שקבע בית המשפט המחוזי, המשיבה הצביעה על מכלול ראייתי סביר בדבר המחיר האמיתי ששולם בפועל בכל אחת מהעסקאות, הכולל את מסמכי הספק אשר צויין בהם המחיר, חקירותיו של הספק, מסמכי העברה בנקאית התואמים את העולה ממסמכיו, וחשבוניות שהתקבלו מרשויות המכס בגרמניה לגבי חלק מכלי הרכב.

11. זאת ועוד, בעוד שהמשיבה תמכה החלטתה בראיות מנהליות מוצקות, מן העבר השני המערערים לא הרימו את הנטל המוטל עליהם, ואף לא ברמה מינימלית, להוכחת טענותיהם בקשר למחירי העסקאות. כל שהוצג על ידם היה חשבון הספק מטעמו – החשבון שעל בסיסו הצהיר כל אחד מהמערערים על מחיר העסקה במכס.

12. ויודגש, ממכלול חקירותיו של הספק עולה תמונה ברורה לפיה בכל אחת מהעסקאות מחיר העסקה האמיתי קיבל ביטוי במסמכיו בלבד, ולא בחשבוניות שסיפק – שהוצגו לפני המכס בעת היבוא – אשר הספק הבהיר בחקירותיו כי הן משקפות מחיר חלקי בלבד. כך, הוא ציין בחקירתו כי המחירים האמיתיים דווחו במסמכיו (אותם הוא מכנה "הנהלת החשבונות" או "כרטסת") בעוד שכל דיווח אחר אינו נכון (ראו למשל: חקירה מיום 22.8.2012, עמ' 24, שורות 660-661). הוא גם הדגיש כי החשבוניות שהוצגו למכס היו חשבוניות חלקיות שאינן משקפות את המחירים האמיתיים (ראו למשל: חקירה מיום 22.8.2012, עמ' 26, 715-717). בצדק גם דחה בית המשפט המחוזי את הטענה בדבר "שינויים" שלטענת המערערים ערכו גורמי המשיבה במסמכי הספק,

לאחר שניתנה הדעת להסברי המשיבה לפיהם השינויים שנמצאו בתאריכים שונים המתנוססים על מסמכיו, קשורים למועד הפקת המסמכים מהמחשב.

אכן, סופו של יום לא צלח זימונו של הספק לעדות על ידי המערערים (זאת גם לאחר שהוצאו צווי הבאה בעניינו), אך בית המשפט המחוזי נתן לכך משקל בפסק דינו. גם לא הוצגו כל תימוכין לטענה כי המשיבה "גררה רגליים" וניסתה למנוע את הבאתו לעדות.

13. מכאן כי יש לדחות את טענות המערערים שאין במכלול הראיות כדי לגבש תשתית ראייתית סבירה. קשה גם להלום את הסתמכותם של המערערים על החשבונות בלבד אשר עמדו בבסיס הצהרתם למשיבה – חשבונות לגביהן הבהיר כאמור הספק בחקירותיו באופן חד משמעי כי הן חלקיות בלבד בעוד שמחירי העסקאות המלאים הם רק אלו אשר הופיעו במסמכיו.

14. הנחות והשערות נוספות של המערערים, אשר נועדו לשמוט את הקרקע מתחת הראיות המנהליות שעמדו בבסיס הודעות החיוב, וביניהן ההשערה כי הספק עשה שימוש בעסקאות אלה על מנת להלבין הון כאשר היה על המשיבה לבדוק כיוון חקירה זה וכיווני חקירה נוספים, אף הן לא גובו בכל ראייה. כך, לביסוס טענת הלבנת ההון, הצביעו המערערים בעיקר על כך ש"מחיר הרכב" במסמכי הספק הוא גבוה בהרבה ממחיר השוק של אותם כלי רכב. אלא שאין כל ממש בטענה זו. כפי שהבהירה המשיבה וכפי שעולה מהמסמכים שהוגשו, מחירי הרכב "נטו" (ללא תוספות שונות בגין הוצאות היבוא כגון הובלה ועמלות) המופיעים במסמכיו של הספק, אכן תואמים את מחירי השוק.

15. על כל אלה יש להוסיף, כי המערערים נמנעו כאמור מלהביא לעדות את מנהלי חברת הייעוץ, על אף שהבהירו כי הליך היבוא כולו, לרבות הסדרת תשלום מסי היבוא, הופקד בידי חברת הייעוץ. לאי-הבאתם לעדות נתן בית המשפט המחוזי, בצדק רב, משקל מכריע. בנסיבות אלה, ישנה תחולה לכלל כי יש באי-הבאת העדים כדי להקים חזקה על פיה אילו הובאה ראייה, היתה פועלת נגד המערערים (וראו: ע"א 8294/14 גנגינה נ' פקיד שומה פתח תקוה, פסקה 24 (20.3.2018); עניין שרון, פסקה 34; ע"א 2275/90 לימה חברה ישראלית לתעשיות כימיות בע"מ נ' רוזנברג, פ"ד מז(2) 605, 614 (1993)). אכן, ניתן היה לצפות מהמערערים שיפעלו בכל דרך אפשרית להציג מה היה מחיר העסקה האמיתי, ובפרט על ידי הבאתם לעדות של מנהלי חברת הייעוץ. הנימוק אשר נשמע לראשונה לפנינו (מבלי שניתן לו ביטוי במסגרת ההליך לפני בית משפט

קמא), כי לא יכלו להביאם לעדות מן הטעם שמתנהל נגדם הליך פלילי בעניין, אינו יכול לסייע להם כלל.

16. בשולי הדברים, אציין כי אין מקום לטענת המערערים כי היה על גורמי המשיבה לדבוק במחירים שהוצהרו בעת היבוא, אשר לא נמצא בהם כל פגם באותה עת, ואף מטעם זה לבדו לא היה כל מקום להוצאת הודעות חיוב המעודכנות. פשיטא כי גורמי המשיבה רשאים לקבוע כי בהתחשב בנתונים שהגיעו לידם המעוגנים בראיות מנהליות סבירות, המחיר ששולם בפועל שונה מזה שעליו הצהירו המערערים במועד היבוא. אמנם, במועד היבוא נמצא על ידי גורמי המשיבה כי המחירים שהוצהרו היו סבירים, אף כי היו נמוכים ב-30% ממחיר השוק (וזאת בהתחשב במדיניות שהייתה באותה עת – ואינה נוהגת עוד כיום לפי הסברי המשיבה – על פיה מחיר הנמוך עד ל-30% מערך השוק נתפס על ידי גורמי המשיבה כסביר). עם זאת, אין בכך כדי למנוע את האפשרות שבידי "המנהל", בהתאם לתקנה 2(א) לתקנות, הסמכות להוציא מאוחר יותר הודעות חיוב מעודכנות לאחר שהתברר כי על אף שמדובר היה במחירים סבירים, לא היה מדובר במחירים אמיתיים, היינו במחירים ששולמו בפועל בכל אחת מהעסקאות (וראו בעניין סמכותה הכללית של רשות המסים לעיין מחדש בהחלטותיה ולשנותן לאור מידע חדש שהתקבל: ע"א 3604/13 מנהל רשות המסים נ' אייזינגר, פסקה 27 והאסמכתאות שם ((10.5.2015)).

17. כמו כן, המערערים גם לא ביססו ברמה המינימלית את טענתם לאפליה ביחס למייבאים אחרים. טענה זו, אשר נשענה על כך שבהליך אחר ולגבי מייבאים אחרים נחתם הסדר פשרה בעניינם – כאשר המשיבה הבהירה כי מדובר בשני מייבאים בלבד והדבר נעשה עקב טעות – אינה יכולה לסייע למערערים בהליך כאן.

18. לבסוף בעניין הטלת "קנס הפיגורים" על המערערים. כפי שנפסק מימים ימימה, קנס אזרחי או מנהלי מהווה "אמצעי אזרחי או מנהלי לאכיפת החוק" ולא סנקציה (ע"א 1497/01 הובר נ' הממונה האזורי מע"מ, חיפה, פ"ד נז(5) 947, 954-955 (2003)). החלטה על הטלת קנס מנהלי מסורה לשיקול דעתו של "המנהל", אשר עליו לתת את הדעת לשיקולים השונים התומכים בהטלת הקנס. שיקול דעת זה נתון לביקורת שיפוטית בהתקיים עילה המצדיקה התערבות. במקרה זה לא ראיתי כי נפלה טעות בידי "המנהל" המצדיקה התערבות מעין זו.

סיכומם של דברים, לא נמצא כל מקום להתערב בקביעת בית המשפט המחוזי כי המערערים לא הרימו את הנטל המוטל עליהם להוכיח "ערך העסקה" האמיתי בכל אחת

מהעסקאות, בעוד שהודעות החיוב בדבר ערך זה נתמכו בראיות מנהליות סבירות. כמו כן, לא נמצא מקום להתערב בקנס שהושת על המערערים. משכך, אציע לדחות את הערעור ולחייב את המערערים ביחד ולחוד בהוצאות המשיבה בסך של 50,000 ש"ח.

ש ו פ ט

הנשיאה א' חיות:

אני מסכימה.

ה נ ש י א ה

השופט נ' סולברג:

אני מסכים.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט ד' מין.

ניתן היום, י"ז באב התשע"ט (18.8.2019).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

ה נ ש י א ה