



בית המשפט המחוזי בירושלים

25 מרץ 2020

ע"מ 34425-01-16 סלימאן נ' פקיד שומה אוטונומיה

ע"מ 51419-01-17 אחמד נ' פקיד שומה אוטונומיה

בפני כב' השופט אביגדור דורות

המערער:

אחמד סלימאן
ע"י ב"כ עו"ד עאיד עיד

נגד

המשיב:

פקיד שומה אוטונומיה
ע"י ב"כ עו"ד מאור סבג
מפרקליטות מחוז ירושלים (אזרחי)

פסק דין

לפני שני ערעורים שהוגשו על ידי אחמד סלימאן (להלן: "המערער"), תושב רמאללה, על שתי שומות מס של פקיד שומה אוטונומיה (להלן: "המשיב"): שומת מס מיום 30.12.2015, המתייחסת לשנת המס 2011, ושומה נוספת מיום 19.12.2016, המתייחסת לשנות המס 2007, 2008, 2009, 2010 ו- 2012. הדיון בשני הערעורים אוחד.

ע"מ 34425-01-16

1. ביום 18.1.2016 הגיש המערער הודעת ערעור בתיק ע"מ 34425-01-16. במסגרת ערעור זה ערער המערער על שומת מס מיום 30.12.2015, המתייחסת לשנת המס 2011.

2. במסגרת הדיווח של המערער ביחס לשנת המס 2011, דיווח המערער על מחזור בגובה 342,780 ₪ והכנסה חייבת בגובה 7,828 ₪. המשיב דחה דיווח זה וקבע שומת מס בצו לפי מיטב השפיטה. בשומה לשנת המס 2011 קבע המשיב שעל פי ממצאי מחלקת חקירות מס הכנסה ועל פי בדיקות שערך בעצמו, הפיץ המערער חשבוניות פיקטיביות ללא מתן שירות ולא דיווח על מלוא הכנסותיו. המשיב הוסיף שהמערער לא המציא ספרי חשבוניות למרות דרישות חוזרות ונשנות של פקיד השומה, ולכן, יש לראות במערער כנישום החייב לנהל פנקסי חשבוניות ולא ניהלם כמשמעות מונח זה בפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה" או "פקודת מס הכנסה"). המשיב הוסיף שהמערער לא הגיע לדיונים שנקבעו בעניינו ולא המציא מסמכים שנדרשו כגון הסכמי עבודה, טופסי 106, חוזים עם ספקים, חשבוניות קניות וכדומה. המשיב ציין שהוא לא התיר את ההוצאות שהמערער דרש מאחר והאחרון לא המציא חשבוניות ומסמכים המאמתים את ההוצאות. לכן, לא התיר



בית המשפט המחוזי בירושלים

25 מרץ 2020

ע"מ 34425-01-16 סלימאן נ' פקיד שומה אוטונומיה

ע"מ 51419-01-17 אחמד נ' פקיד שומה אוטונומיה

- 1 השיב לנכות את כל ההוצאות שהמערער דרש, ומאחר ונקבע כי המערער לא ניהל ספרים,
2 השתמש המשיב בסמכות הנתונה לו בסעיפים 33(א) ו-33(ג) לפקודה לשום את ההוצאות לפי
3 מיטב שפיטתו.
- 4 3. במסגרת השומה לא התיר המשיב הוצאות קניות וצרכי עבודה על סך 301,245 ₪; ביצע
5 תיאום להוצאות דואר וביטוח עובדים; הוסיף לכך הכנסה בגין חשבונית א.א. אינסטלציה
6 בע"מ ומשכורות שלא דווחו בדו"ח, המשיב הוסיף את ההכנסה המוצהרת שדווחה בדו"ח
7 שהוגש על ידי המערער. בהתאם לצו השומה, סך כל ההכנסה החייבת של המערער לשנת המס
8 2011 עומדת על 382,816 ₪.
- 9 4. על שומה זו הוגש הערעור. במסגרת הערעור נטען כי המערער הוא תושב רמאללה שחייב במס
10 בישראל רק על הכנסתו שהופקה בישראל ושפטור מהגשת דו"חות למס הכנסה ומתשלום מס
11 על הכנסותיו מהשטחים ומהאזור בהתאם לסעיף 134א לפקודה. המערער הוסיף שהוא רשום
12 כעוסק מורשה פלסטיני לעניין מס ערך מוסף ברשות המסים שברמאללה ושהוא משלם את
13 המס שהוא מחויב בו ברמאללה.
- 14 5. המערער טען שהוא עבד במחצית השניה של שנת 2011 בקריית גת כקבלן משנה של חברה
15 "חשמל א. בראונר ובניו בע"מ" (להלן: "בראונר"). עבודות אלה בוצעו בישראל, לכן הן
16 חייבות במס בישראל. בראונר שילמה למערער סך של 312,442 ₪ כולל מע"מ וניכתה מס
17 במקור בסך 15,622 ₪.
- 18 6. המערער טען ששנת המס 2011 התיישנה לכן אין המשיב מוסמך להוציא שומה בגינה. כמו
19 כן, העלה המערער טענות נוספות שעניינן אי המצאת השומה כדין ובמועד, שיהיו וחוסר תום
20 לב מצד המשיב. נטען שלא נקבעו דיונים בשומה ושהמערער לא זכה להציג את גרסתו בצורה
21 מסודרת, ולכן יש להחזיר את הדיון לשלב ההשגה. המערער הוסיף שהמשיב דרש את הספרים
22 רק במכתב מיום 8.12.2015 מבלי שנתן לו מספיק זמן להמציאם. לגופו של עניין טען המערער
23 כי השומה שערך המשיב היא מופרזת שאינה נשענת על נתונים אובייקטיביים.
- 24 **ע"מ 51419-01-17**
- 25 7. ביום 23.1.2017 הוגש הערעור בתיק מס 51419-01-17. ערעור זה הוגש על שומה בצו לפי מיטב
26 השפיטה שהוציא המשיב ביום 19.12.2016 המתייחסת לשנות המס 2007, 2008, 2009, 2010
27 ו-2012.



בית המשפט המחוזי בירושלים

25 מרץ 2020

ע"מ 16-01-34425 סלימאן נ' פקיד שומה אוטונומיה

ע"מ 17-01-51419 אחמד נ' פקיד שומה אוטונומיה

8. במסגרת השומה ציין המשיב כי המערער דיווח על הכנסות ממשכורת בגובה 66,000 ₪, 1
78,000 ₪, 84,000 ₪ ו- 90,000 ₪ בהתאמה ביחס לשנות המס 2007, 2008, 2009 ו- 2010. 2
כמו כן ציין המשיב כי המערער דיווח על מחזור עסקאות בגובה 2,534,927 ₪ והכנסה חייבת 3
בגובה 20,590 ₪ ביחס לשנת המס 2012. 4
9. המשיב קבע כי על פי ממצאי חקירות מס הכנסה ועל פי בדיקותיו נמצא כי המערער לא דיווח 5
על מלוא הכנסותיו. המשיב קבע עוד שספרי המערער לשנות המס 2007 עד 2010 נמצאו לא 6
קבילים לפי סעיף 130(א)(1) (ב) לפקודה עקב אי רישום הכנסה בסכום מהותי. המשיב ציין 7
שהמערער לא הגיע לדיונים שנקבעו בעניינו ולא המציא מסמכים כמו הסכמי עבודה, טופסי 8
106, חוזים עם ספקים, חשבוניות קניות וכדומה. 9
10. המשיב לא התיר את ההוצאות שהמערער דרש לנכות מאחר והמערער לא המציא חשבוניות 10
ומסמכים המאמתים את ההוצאה. המשיב ציין גם את סמכותו לשום את ההוצאות לפי מיטב 11
שפיטתו בהתאם לסעיף 33(א) לפקודה. המשיב קבע עוד שהוא הוסיף להכנסה החייבת של 12
המערער את הכנסותיו שלא דווחו. 13
11. לאור האמור, קבע המשיב שהכנסתו החייבת של המערער תחושב כלהלן: 14
- שנת המס 2007: 75,852 ₪ המורכבים מ- 66,000 ₪ הכנסה מוצהרת ו- 9,852 ₪ שהן 15
משכורות שלא דווחו. 16
- שנת המס 2008: 478,000 ₪ המורכבים מ- 78,000 ₪ הכנסה מוצהרת, 29,570 ₪ שהן 17
משכורות שלא דווחו ו- 370,510 ₪ שהן הכנסות שלא דווחו. 18
- שנת המס 2009: 316,600 ₪ המורכבים מ- 84,000 ₪ הכנסה מוצהרת, 34,000 ₪ שהן 19
משכורות שלא דווחו ו- 198,600 ₪ שהן הכנסות שלא דווחו. 20
- שנת המס 2010: 380,462 ₪ המורכבים מ- 90,000 ₪ הכנסה מוצהרת, 36,412 ₪ שהן 21
משכורות שלא דווחו ו- 254,050 ₪ שהן הכנסות שלא דווחו. 22
12. ביחס לשנת המס 2012 קבע פקיד השומה שהמערער לא המציא ספרים לשנה זו על אף 24
דרישות חוזרות ונשנות להמציאם. לכן, קבע המשיב שיש לראות במערער כנישום שחייב לנהל 25
פנקסי חשבונות ושלא ניהלם. המשיב הוסיף שהמערער לא הגיע לדיונים שנקבע בעניינו ולא 26
המציא מסמכים נדרשים. 27
13. ביחס לשנה זו, לא התיר המשיב את ההוצאות שהמערער דרש לנכות מאחר והמערער לא 28
המציא חשבוניות או מסמכים המאמתים את ההוצאה. לאור זאת, קבע המשיב שהכנסתו 29



בית המשפט המחוזי בירושלים

25 מרץ 2020

ע"מ 16-01-34425 סלימאן נ' פקיד שומה אוטונומיה

ע"מ 17-01-51419 אחמד נ' פקיד שומה אוטונומיה

- 1 החייבת של המערער לשנת 2012 היא 2,034,927 ₪. בשומה זו המשיב לא התיר הוצאות קניות
 - 2 וצרכי עבודה בגובה 935,421 ₪, לא התיר הוצאות שכר עבודה בגובה 1,512,000 ₪, לא התיר
 - 3 הוצאות טלפון בגובה 25,462 ₪, לא התיר הוצאות ביטוח עובדים בגובה 37,854 ₪, לא התיר
 - 4 הוצאות הנהלת חשבונות בגובה 3,600 ₪. לסכומים אלה הוסיף המשיב את הכנסתו
 - 5 המוצהרת של המערער על סך 20,590 ₪. בסופו של דבר, במקום ההוצאות שדווחו על ידי
 - 6 המערער, התיר המשיב הוצאות שכר עבודה בסך 500,000 ₪.
14. על שומה זו הגיש המערער את הערעור, בו טען המערער נוסף על הטענות בערעורו הקודם,
- 8 שהוא עבד בשנים 2007 עד למחצית השניה של 2011 כחשמלאי שכיר באזור. במחצית השניה
- 9 של שנת 2011 פתח המערער תיק עוסק מורשה ברשות הפלסטינית והחל לעבוד בתחום
- 10 החשמל כקבלן משנה עם חברות ישראליות שעובדות באזור. בנוסף, טען המערער שבמחצית
- 11 השניה של שנת 2011 פתח המערער תיק עוסק בישראל אצל "פקיד שומה אוטונומיה", המשיב
- 12 בענייננו, והגיש דיווחים על הכנסותיו בישראל אליו.
15. ביחס לשנים 2007 עד 2010, טען המערער, כי הוא עבד כשכיר באזור בלבד. לכן, בתקופה זו
- 14 הוא לא היה חייב בניהול ספרים ובתשלום מס הכנסה בישראל מאחר והוא לא תושב ישראל
- 15 ומאחר והכנסותיו לא הופקו בישראל.
16. המערער טען כי חלק קטן מפעילותו בשנים 2011-2012 בוצע בישראל. בשנת 2012, טען
- 17 המערער, הוא היה עוסק עצמאי שרוב עבודתו בוצעה באזור והחלק הנותר בוצע בישראל.
- 18 בחלוקה בין העבודה באזור ובישראל טען המערער כי 83% מפעילותו הייתה באזור ו-17%
- 19 הייתה בישראל. העבודות שבוצעו בישראל, טען המערער, הן עבודות חשמל בבית שמש
- 20 שבוצעו עבור בראונר.
17. המערער טען שבשנים 2007-2010 הוא היה שכיר שעבד רק באזור, לכן הכנסתו אינה חייבת
- 22 בדיווח בישראל ואין מקום למסות אותה. הדיווח שלו לגבי שנים אלה נעשה אך לדרישתו של
- 23 המשיב.
18. נטען כי הדיווח לגבי שנת 2012 מתייחס לכלל ההכנסות של המערער ולא רק להכנסות של
- 25 המערער שהופקו בישראל. הדיווח על כלל ההכנסות ולא על החלק שהופק בישראל בלבד
- 26 נעשה מתוך טעות של מנהל החשבונות של המערער.

27



בית המשפט המחוזי בירושלים

25 מרץ 2020

ע"מ 34425-01-16 סלימאן נ' פקיד שומה אוטונומיה

ע"מ 51419-01-17 אחמד נ' פקיד שומה אוטונומיה

דיון והכרעה

- 1
 - 2
 - 3
 - 4
 - 5
 - 6
 - 7
 - 8
 - 9
 - 10
 - 11
 - 12
 - 13
 - 14
 - 15
 - 16
 - 17
 - 18
 - 19
 - 20
 - 21
 - 22
 - 23
 - 24
 - 25
 - 26
 - 27
19. מטעם המערער הוגשו שני תצהירים וכן הוגשו תצהירים של וליד נתשה, הבעלים והמנהל של "א.א. אינסטלציה בע"מ" (להלן: "א.א. אינסטלציה"); ושל נסים יוסף שרחה, מוהנד מחמד חמד, סרי עבדאללה, סולימאן רפעת, תחסין סלימאן, אברהים סלימאן ומונג'ד סלימאן – כולם עובדים של המערער.
20. עיקר הטענות של המערער בתצהיריו הן אלה שעלו בערעורים: נטען כי הוא היה בשנים 2007 עד למחצית שנת 2011 שכיר ועבד רק באזור; כי במחצית השניה של שנת 2011 פתח המערער תיק עוסק ברשות הפלסטינית ובפקיד שומה אוטונומיה והחל בביצוע עבודות חשמל עבור חברות ישראליות באזור ובישראל; נטען שחלק מההכנסות שלו בשנת 2012 בוצעו באזור, כך למשל, היו למערער הכנסות מחברת יצחק שטרן ובניו בע"מ (להלן: "שטרן") על סך 644,403 ₪ ומהחברה א.א. אינסטלציה על סך 78,240 ₪. המערער טען עוד שהמשיב לא הכיר לו בהוצאות שכר בגובה 1.5 מיליון ₪ שהוא הוציא בשנה זו וכן לא הכיר לו המשיב בהוצאות של הסעת עובדים, רכישת כלי עבודה, טלפון, ביטוח עובדים והנהלת חשבונות.
21. המערער צירף לתצהירו חשבוניות של מעסיקים שונים וטען שחשבוניות אלו הן חשבוניות שהמעסיקים שלו הוציאו בשנים 2007 עד 2010 בגין עבודות חשמל ביישוב קרית-ספר שבאזור. כמו כן, צירף המערער מסמכים שונים המלמדים על תובענות שהוגשו נגד שטרן על ידי עובדים שונים שהוא היה מעסיקם בפועל. המערער צירף גם העתק טופס 126 שבו מופיעים פרטי העובדים שהוא העסיק וגובה שכרם.
22. המצהיר מטעם המערער וליד נתשה הצהיר שהוא מנהל ובעל מניות ב-א.א. אינסטלציה; כי בשנת 2012 היא קיבל שירותים מהמערער שהיה קבלן משנה שלו ובתמורה הוא העביר לו 78,240 ₪; וכי שירותים אלה ניתנו ביישוב בקרית-ספר. וליד נתשה צירף לתצהירו שתי חשבוניות שהוצאו לטובת בראונר עבור עבודות חשמל.
23. ביחס למצהירים הנוספים מטעם המערער, כולם הצהירו שהם היו עובדים שלו במחצית השניה של שנת 2011 בפרויקט של שטרן בקרית גת; ושהקבלן שהמערער עבד איתו היה ברואנר. הם ציינו את סוג העבודות שבוצעו וציינו שמספר העובדים שעבדו עם המערער באותו פרויקט היה שבעה. כולם הצהירו שהתחילו לעבוד בפרויקט בחודש 6/2011 ועבדו עד לחודש 12/2011. כמו כן, כל אחד מהם ציין את גובה שכרו באותה תקופה.



בית המשפט המחוזי בירושלים

25 מרץ 2020

ע"מ 34425-01-16 סלימאן נ' פקיד שומה אוטונומיה

ע"מ 51419-01-17 אחמד נ' פקיד שומה אוטונומיה

24. מטעם המשיב הוגשו שני תצהירים של צבי רוזנברג, ממשרד פקיד שומה אוטונומיה. בתצהיר הראשון, המתייחס לשנת המס 2011, התייחס רוזנברג לדיווח של המערער על הכנסותיו. הוא ציין שהמערער דיווח על מחזור עסקאות של 342,780 ₪ ועל הוצאות בסך 334,952 ₪ המורכבות מ- 301,245 ₪ - קניות וצרכי עבודה, 14,211 ₪ - דואר וטלפון, 15,896 ₪ - ביטוח עובדים, 3,600 ₪ - הנהלת חשבונות. רוזנברג ציין עוד שהכנסתו החייבת של המערער, לפי דיווחיו לשנת 2011, עמדה על 7,828 ₪. רוזנברג טען שהמערער עצמו הצהיר כי הכנסותיו כפי שהוצהרו הופקו בישראל.
25. רוזנברג הצהיר שהמערער הוזמן לדיון והתבקש להציג ספרים מספר פעמים. ביום 23.7.2014 נשלחה דרישה בדואר רשום למשרד ב"כ המערער, עו"ד יונס. במסגרת פניה זו דרש המשיב מהמערער להציג ספר תקבולים, ספר הזמנות, שוברי קבלה, חשבוניות ותיק תיעוד חוץ אך הדרישה לא נענתה. ביום 26.8.2014 נמסרה לעו"ד יונס דרישה נוספת אך גם היא לא נענתה. ביום 12.1.2015 נשלחה למשרד עו"ד יונס דרישה שלישית בדואר רשום וגם היא לא נענתה. ביום 22.2.2015 נמסרה לעו"ד יונס ידנית דרישה רביעית וגם היא לא נענתה.
26. רוזנברג הצהיר שהמערער לא הציג חשבוניות כלשהן, תעודות משלוח, דיווח על עובדים, והוצאות שכר עבודה. בנוסף, בדיונים שנערכו במשרדי המשיב בעניינו של המערער, לא הוצג כל מידע או אסמכתא לאימות טענות המערער. לכן, ריכז רוזנברג את כל המידע הנוגע לשומה של המערער לשנת 2011 ובתוך כך הוא נעזר בגרסאות שמסר המערער בחקירות שנערכו לו במשרדי מע"מ ופקיד שומה חקירות. מתוך גרסאות אלה עולה, כך לטענת רוזנברג, כי המערער עבד בישראל משנת 2007 עד 2011 והיה נעזר באנשים בשמות "נמרוד", "חליל" ו"וליד נתשה" לצורך הנפקת חשבוניות למזמיני העבודה תחת שמות עסק שונים כגון "עניין של בניין" ו- "א.א. אינסטלציה".
27. רוזנברג הצהיר שמאחר ולא הוצגו קבלות כלשהן בדבר ההוצאות של המערער, לא הוכרו ההוצאות שכונו בדו"ח של המערער "קניות", "דואר" ו- "ביטוח עובדים" משום שהמערער לא הציג אסמכתאות להוצאות אלו. רוזנברג בחר להכיר בהוצאה בגין "הנהלת חשבונות" משום שלטעמו היא הוכחה.
28. להכנסות של המערער הוסיף רוזנברג משכורת שדווחה על ידי מעסיקים ישראלים ששילמו שכר למערער בשנת 2011 בסך כולל של 31,636 ₪. כמו כן, הוסיף רוזנברג להכנסה של המערער הכנסה המגולמת בחשבוניות שהוציאה "א.א. אינסטלציה" לחברת "ברואנר" בהן לא צוין שהעבודה בוצעה בקרית-ספר.



בית המשפט המחוזי בירושלים

25 מרץ 2020

ע"מ 34425-01-16 סלימאן נ' פקיד שומה אוטונומיה

ע"מ 51419-01-17 אחמד נ' פקיד שומה אוטונומיה

29. רוזנברג הוסיף שאילו היה בונה את השומה לפי התדריך הכלכלי, הוא היה לוקח בחשבון חוזים שהוגשו לו בשנת 2016 ועל פיהן היקף העבודה היה יכול להגיע לשני מליון ₪. אך הוא לא בנה את השומה לפי הערכות או השערות.
30. רוזנברג טען שבהתאם לחוזים שהוצגו לו, המערער חתם על שני חוזים עם חברת בראונר בהיקף של כמעט שני מליון ₪ ובחוזים אלה לא צוין כי המערער נדרש בעלויות החומרים או כי הוא צריך לשאת בהוצאות כלשהן, מה גם שבחקירתו הודה המערער שבהתקשרויות של מול בראונר הוא לא היה צריך לשאת באספקת החומרים.
31. רוזנברג הגיש תצהיר נוסף במסגרת ע"מ 51419-01-17. בתצהיר זה הוצהר כי בניגוד לטענת המערער, בשנים 2007 עד 2010 עבד המערער בשטחי ישראל, במובחן משטחי האזור. ביחס להכנסות של המערער באזור טען רוזנברג שהמערער אינו פטור מהגשת דו"חות ומתשלום מס בגין.
32. רוזנברג הצהיר שהמערער נחקר בחודש מרץ 2012 באזהרה במשרדי מע"מ ופקיד שומה חקירות, ובחקירותיו הוא מסר גרסאות שונות באשר לאופן ניהול עסקיו. בין היתר הוא מסר ש"נמרוד", "חליל" ו"וליד נתשה" היו מנפיקים חשבוניות לגורמים איתם עבד המערער. מבין החשבוניות שיצאו לבקשת המערער, ברר רוזנברג רק את אלו שבהן צוין במפורש כי מקום העבודה הוא בשטח ישראל בלבד ולא כלל את החשבוניות שבהן צוין כי העבודה נעשתה באתרים בתחומי האזור או לחלופין חשבוניות שבהן נרשמו שמות יישובים בישראל ויישובים באזור.
33. לאחר החקירות שנערכו למערער הוא הגיש דו"חות שנתיים לשנים 2007 – 2012. בדו"חות אלה ציין המערער לראשונה ובניגוד להודאות שמסר בחקירותיו כי הכנסותיו בשנים 2007 – 2010 הופקו מעבודתו כשכיר. המערער לא הביא כל ראיה שהוא עבד כשכיר ולא הביא עדות כלשהי מהגורמים שהעסיקו אותו. דו"חות מס הכנסה שהגיש המערער לשנים 2007 עד 2010 נדחו והמשיב הוציא שומה לפי מיטב השפיטה עבור שנים אלה. המערער לא הציג ספרים, חשבוניות קבלות, טפסי 106 וכיוצא באלה, ולכן חיבר המשיב את הכנסות המערער המגולמות בחשבוניות שהוצאו לבקשתו על ידי צדדים שלישיים על סך 823,160 ₪, למשכורות שדווחו על ידי מעסיקים ישראלים ששילמו שכר למערער באמצעות מדור התשלומים דרך המינהל האזרחי בשנים 2007 עד 2010, בסך כולל של 109,834 ש"ח, למשכורות שקיבל המערער אשר לא דווחו על ידי מעסיקים כלשהם אך דווחו על ידי המערער במסגרת הדו"חות השנתיים שהגיש לשנים 2007 עד 2010, בסך כולל של 318,000 ₪ (לפירוט ראו סעיף 14 לתצהיר רוזנברג). רוזנברג הצהיר עוד שהוא לא כלל בחישוב ההכנסה של



בית המשפט המחוזי בירושלים

25 מרץ 2020

ע"מ 16-01-34425 סלימאן נ' פקיד שומה אוטונומיה

ע"מ 17-01-51419 אחמד נ' פקיד שומה אוטונומיה

- 1 המערער חשבוניות זרות מהשנים 2007 עד 2010 שבהן צוין כי העבודה בוצעה ב"קריית ספר"
 - 2 או "מודיעין עלית". בהתייחס להוצאות בגין העבודה שביצע המערער, הפנה רוזנברג לחקירה
 - 3 של המערער מיום 28.3.2012, שם הודה המערער, לטענת רוזנברג, שהוא לא נשא בעלויות
 - 4 חומרים כלל.
34. ביחס לשנת 2012 הציג רוזנברג תחילה את הדיווח של המערער. המערער דיווח על מחזור
- 5 עסקאות בגובה 2,534,927 ₪ ועל הוצאות בסך 2,514,337 ₪ המחולקות כך: 935,421 ₪ –
- 6 "קניות חומרי עזר פועלים", 1,151,000 ₪ – משכורות, 25,462 ₪ – טלפון, 37,854 ₪ –
- 7 ביטוח עובדים, 3,600 ₪ – הנהלת חשבונות. בניכוי ההוצאות מההכנסות מתקבלת הכנסה
- 8 חייבת בגובה 20,590 ₪.
35. רוזנברג טען שהמערער הוזמן מספר פעמים לדיון לצורך הצגת מסמכים המבססים את קיום
- 10 ההוצאות, אך המערער לא הציג ספרים, חשבוניות, קבלות, טפסי 106, טפסי 101 וכיוצא
- 11 באלה מסמכים. מאחר ולא הוצגו אסמכתאות כלשהן בדבר ההוצאות, לא הכיר המשיב
- 12 בהוצאות שכונו בדו"ח המערער "קניות חומרי עזר פועלים", "משכורות", "טלפון", "ביטוח
- 13 עובדים" ו- "הנהלת חשבונות". להכנסות של המערער התווספו ההוצאות שלא הותרו וכן
- 14 הוחלט להתיר ניכוי הוצאות על פי מיטב השפיטה בסך 500,000 ₪. רוזנברג הוסיף שמאחר
- 15 והמערער טען שהוצאותיו בישראל, באזור ובשטחי הרש"פ עמדו על סך 2.5 מליון ₪ והעבודה
- 16 בישראל הינה בסך 17% מסך העבודות הוא בחר להתיר בניכוי הוצאות בסך 500,000 ₪.
36. בסיכומו של דבר, הצהיר רוזנברג שההכנסה החייבת שנקבעה בצו לשנת 2012 עמדה על סך
- 18 2,034,927 ₪ בהתבסס על הדיווח של המערער בעניין הכנסתו בניכוי הוצאות לפי מיטב
- 19 השפיטה.
37. רוזנברג התייחס לטפסי 126 שצירף המערער וטען שהעובדים המנויים בהם מופיעים כמי
- 21 שעבדו בשנת 2012 אצל מעסיקים אחרים. רוזנברג ציין עוד שחוזי עבודה שהציג המערער
- 22 לשנת 2012 מלמדים שהוא לא נשא בעלויות חומרים ולכן לא ניתן לדרוש ניכוי הוצאות בגין
- 23 מרכיב זה. ביחס לטענתו של המערער בדבר התביעות שנוהלו נוגדו על ידי עובדיו, טען רוזנברג
- 24 שהמערער לא הציג אינדקציות להוצאות בגין אותן תביעות והעובדים התובעים אינם
- 25 מופיעים בטפסי 126 שצירף המערער, מה גם שבחלק מהתביעות צוין במפורש שהמערער הינו
- 26 קבלן משנה והתביעה הוגשה נגד הקבלן העיקרי.
38. ביחס לעובדים שהגישו תצהירים לתמיכה בערעור של המערער, הרי שלפי המדווח אצל
- 28 המשיב חלק ניכר מהם לא דווחו כשכירים ומכך ניתן להסיק שהם לא עבדו בישראל או
- 29



בית המשפט המחוזי בירושלים

25 מרץ 2020

ע"מ 16-01-34425 סלימאן נ' פקיד שומה אוטונומיה

ע"מ 17-01-51419 אחמד נ' פקיד שומה אוטונומיה

- 1 בשטחי ההתיישבות באזור, כמו כן, חלקם דווחו כשכירים אצל מעסיקים אחרים במשרה
2 מלאה. לכך יש להוסיף כי בדו"ח שהגיש המערער ביחס לשנת 2011 הוא לא התייחס כלל
3 להוצאות שכר שנבעו, לכאורה, מהעסקת עובדים אלה.
- 4 39. בהחלטה מיום 18.12.2017 קבעתי את התיקים לדיון הוכחות ביום 28.3.2018. לשיבת
5 ההוכחות ביום 28.3.2018 לא התייצב המערער ולא התייצבו עדיו. ב"כ המערער, עו"ד מוחמד
6 יונס הודיע בדיון שהמערער ניתק עמו את הקשר. באותה ישיבה התברר עוד שהמערער
7 התקשר עם עו"ד אחר, עו"ד עאיד עיד וניסה להגיע לפשרה בתיקים מול פקיד השומה. באותו
8 דיון, לפני משורת הדיון, ועל מנת להימנע מצעד דרסטי של דחיית הערעור, הוחלט, בהסכמה
9 הצדדים, שייחקר המצהיר מטעם המשיב בלבד. בסוף הדיון, נקבע התיק לדיון נוסף,
10 בהסכמת המשיב, לצורך הגשת חשבוניות נוספות המשקפות עבודה נוספת של המערער שלא
11 צורפו לנספח א' לתצהיר מטעם המשיב.
- 12 40. לדיון שהתקיים בתיקים ביום 28.5.2018 הגיעו שני עורכי דין מטעם המערער, עו"ד מוחמד
13 יונס ועו"ד עאיד עיד. עו"ד יונס ביקש להשתחרר מייצוג באותו דיון ומאותו שלב המערער
14 יוצג על ידי עו"ד עאיד עיד. בישיבה הנ"ל ביקש עו"ד עיד לפתוח את שלב ההוכחות ולהתיר
15 לו להשמיע את העדויות של עדי המערער. בהחלטה שניתנה בסוף אותו דיון דחיתי את
16 הבקשה לפתיחת שלב ההוכחות מחדש והוריתי לצדדים להגיש סיכומים בכתב.
- 17 41. בסיכומי המשיב צוין כי בשים לב להערות בית המשפט בדיון מיום 28.5.18 בנוגע לחשבוניות
18 המעורבות שהסכומים המפורטים בהן- חלקם בגין עבודה באזור וחלקם עבור עבודה
19 בישראל- המשיב החליט לתקן את השומה באופן שסכומי החשבוניות המעורבות יופחתו.
20 כתוצאה מכך הודיע המשיב בסיכומיו, כי גובה המס בו יחויב המערער על פי השומות
21 המתוקנות הוא כדלקמן:
- | | | | | |
|----|------|-----------|------|-------------|
| 22 | 2007 | ₪ 5,487 | 2008 | ₪ 10,332 |
| 23 | 2009 | ₪ 11,233 | 2010 | ₪ 4,775 |
| 24 | 2011 | ₪ 113,040 | 2012 | ₪ 1,294,810 |
- 25 פסילת ספרים
- 26 42. אין מחלוקת כי המערער לא הציג את ספרי העסק שלו ולאור הודאתו כי חלק מהכנסותיו
27 הופקו בישראל, ברור כי היה עליו לנהל פנקסים בגין עבודות אלו. המערער לא הציג ספרים



בית המשפט המחוזי בירושלים

25 מרץ 2020

ע"מ 16-01-34425 סלימאן נ' פקיד שומה אוטונומיה

ע"מ 17-01-51419 אחמד נ' פקיד שומה אוטונומיה

1 בפני המשיב בשלב השומה ולא הציג ספרים במסגרת הבאת ראיותיו בערעור. משלא הומצאו
2 ספרים על ידי המערער, חזקה כי המערער לא ניהל ספרים כדין. משכך, אין מנוס מאישור
3 עמדת המשיב בדבר פסילת הספרים ולכך יש השלכה (כמפורט להלן) על נטל ההוכחה.

נטל הראיה

4
5 בע"א 352/86 פקיד שומה פתח תקוה נ' יצחק אורן (1990) (להלן: "עניין אורן") נקבעו
6 הדברים הבאים (פסקה 6):

7 "6. כאשר ספריו של נישום נפסלים, מוטל על כתפיו נטל הראיה. בית-משפט
8 זה התייחס בעבר לשאלת היקפה ומהותה של חובת הראיה, המוטלת על
9 נישום שספריו נפסלו, וקבע, כי נישום שספריו נפסלו אינו יכול עוד להיבנות
10 מכך שבית המשפט יאמין לכל הצהרותיו, ועליו להביא הוכחות אובייקטיביות
11 (להבדיל מעדותו שלו) לביסוס טענותיו. בית המשפט נתן דעתו לכך, שקל מאוד
12 להפריח טענות בדבר שרירות והגזמה, ועל כן הדגיש, כי אין די בטענות
13 בעלמא, אלא עליהן להיתמך בראיות אובייקטיביות של ממש (עמ"ה (ת"א)
14 444/69[5], בעמ' 104). העמידה על כך שמערער יוכיח בראיות חותכות, כי
15 הערכתו של פקיד השומה הייתה שרירותית או מופרכת מעיקרא, היא פועל
16 יוצא של האשם הרובץ לפתחו של הנישום, אשר באי-ניהול ספרים קבילים
17 מנע מפקיד השומה את האפשרות לברר את הכנסתו לאשורה (ע"א 42/84 [1]
18 הנ"ל, בעמ' 59; ע"א 394/64 [4], בעמ' 32)".

19 בנטל זה לא עמד המערער. המערער לא הציג ראיות בכתב כגון ספרי הנהלת חשבונות, טופסי
20 106, טופסי 101, קבלות או חשבונות על רכישת חומרי גלם וכיוצ"ב. בנסיבות אלה, לא עלה
21 בידי המערער להביא ראיות אובייקטיביות שיש בהן כדי לתמוך בטענותיו בנוגע להוצאותיו.
22 המשיב הכיר בסכום של 500,000 ₪ כמשקף את הוצאות המערער לשנת 2012, למרות העדר
23 ראיות אובייקטיביות. לשאלה אם ראוי להתערב בשיקול דעתו של המשיב, נגיע בהמשך.

24 44. סעיף 155 לפקודה קובע כדלקמן:

25 "חובת הראיה כי השומה היא מופרזת תהיה על המערער; אולם אם המערער
26 ניהל ספרים קבילים... חייבים פקיד השומה או המנהל, לפי העניין, להצדיק
27 את החלטתם".



בית המשפט המחוזי בירושלים

25 מרץ 2020

ע"מ 34425-01-16 סלימאן נ' פקיד שומה אוטונומיה

ע"מ 51419-01-17 אחמד נ' פקיד שומה אוטונומיה

- 1 בפסיקה נקבע כי הוראה זו טומנת בחובה שני נטלים שונים : נטל השכנוע, המוטל על הנישום
2 (המערער), ללא קשר לקבילות ספריו ; ונטל ההצדקה, המונח על כתפי המשיב, במידה וספרי
3 הנישום לא נפסלו (ע"א 4493/12 ביבי נ' פ"ש ירושלים 1 (13.4.14) ; ע"א 5324/05 שחאדה נ'
4 פ"ש עכו (9.8.2009) ; ע"א 4743/03 תחנת שירותי רכב רוממה חיפה בע"מ נ' פ"ש חיפה
5 (28.7.05) ; ע"א 9792/02 פואז מוחמד נ' מס הכנסה- טבריה (13.9.05) פסקה 7).
- 6 מקום בו נפסלו ספרי הנישום, ואין כל נתון שניתן לסמוך עליו מתוך ספרי הנהלת החשבונות
7 של הנישום לצורך עריכת השומה, מוסמך פקיד השומה לערוך את השומה בהתאם
8 למומחיותו. בע"א 8375/06 ד"ר מנחם צ'צ'קס נ' מנהל מע"מ פתח תקוה (25.3.09) נפסק כך :
- 9 **"נישום אשר ספריו הוכרו כפסולים מאחר שנוהלו בסטיה מהוראות ניהול**
10 **פנקסים, בדומה למצב במקרה שלפנינו, ונערכה לו כתוצאה מכך שומה על פי**
11 **מיטב השפיטה – לא ניתן לדרוש ממנהל מע"מ, או מפקיד השומה, לפי**
12 **העניין..., להוציא שומה מבוססת ומדויקת לכל דבר ועניין ולהצדיק את שומתו**
13 **לכל פרטיה. בנסיבות אלה רשאי המנהל לקבוע את השומה לא רק על פי**
14 **עובדות מוכחות ונתונים בדוקים, אלא גם על פי אומדנים, הערכות וניסיון**
15 **אישי... במקרים כגון דא, על הנישום הראיה להוכיח את הטענה כי שומה**
16 **כאמור הינה מופרזת, בלתי סבירה או שגויה..."** (פסקה 20).
- 17 45. כאשר נדרש המשיב להצדיק את החלטתו להוציא שומה לפי מיטב השפיטה, אין חובה על
18 המשיב להוכיח על ידי ראיות מדויקות, ששומתו מדויקת לחלוטין (ע"א 4230/00 רצון נ' פ"ש
19 נתניה פסקה 6 (29.9.03)). המשיב נדרש להוכיח כי השומה מוצדקת, על ידי שימוש במבחני
20 עזר, כמו השוואת השומה לתוצאות עסקיות של שנים קודמות, השוואה לעסקים אחרים
21 מאותו סוג, היזקקות לתדריכים כלכליים, לביקורת בעסק ועוד (עמ"ה 1318/04 בגים נ' פ"ש
22 גוש דן (15.5.07) ; עמ"ה 1026/98 פתח ואח' נ' פ"ש רמלה מסים יזח (10/2003) ה-17).
- 23 46. בכל הנוגע למידת ההתערבות של בית המשפט בערעורי מס הכנסה, נקבעו הדברים הבאים
24 בעניין יצחק אורן :
- 25 **"שיפוטו של בית המשפט המחוזי במקרים אלה הוא שיפוטה של ערכאה**
26 **ערעורית. את התפקיד לערוך שומה הטיל המחוקק על פקיד השומה, ואפילו**
27 **ימצא השופט שאילו הוא היה יושב במקומו של הפקיד היה מגיע לתוצאה**
28 **אחרת, אין בכך עדיין עילה מספקת להתערב בשומה"** (ע"א 62/58 [3] 168).
29 **קיימת איפוא סמכות להתערב, אך בית המשפט שלערעור לא ייטה לעשות כן,**



בית המשפט המחוזי בירושלים

25 מרץ 2020

ע"מ 16-01-34425 סלימאן נ' פקיד שומה אוטונומיה

ע"מ 17-01-51419 אחמד נ' פקיד שומה אוטונומיה

1 **מקום שיש בכך אך ורק משום המרת עניין שבשיקול דעת פקיד השומה**
2 **בשיקול דעת ערכאת הערעור".**

3 בע"מ 17-02-45369 **מילר אורי נ' פקיד שומה ת"א 3**, מסים לב/4 (דצמבר 2018) ה-47, נקבע
4 כי גם כאשר נפסלו ספרי המערער, בנסיבות אשר יהיו, הרי שככל שהוכיח הנישום בראיות
5 אובייקטיביות כי ההנחות שבבסיס השומה אינן סבירות הרי שבית המשפט יכול וצריך
6 להפעיל את סמכותו לפי סעיף 156 לפקודה ולהתערב בשומה:

7 **"עם זאת, ככל שיימצא כי הנישום הוכיח, בראיות אובייקטיביות ובמידת**
8 **ההוכחה הנדרשת במשפט האזרחי, כי ההנחות שבבסיס השומה אינן סבירות,**
9 **או שקיימים נתונים משמעותיים בשומה המצריכים את תיקונה, בית המשפט**
10 **רשאי להפעיל את סמכותו מכוח סעיף 156 לפקודת מס הכנסה ולהתערב**
11 **בשומה. יוער כי התערבות זו אינה מוגבלת לביטול השומה או לאישורה אלא**
12 **כוללת גם את הסמכות לתקן את השומה או לפסוק בה באופן אחר (ע"א 734/89**
13 **פיקנטי תעשיות מזון בע"מ נ' פקיד שומה, גוש דן, פ"ד מו(5) 309, 342 (1992);**
14 **ע"מ (מחוזי מרכז) 14-02-18977 רמי קנטור נ' מדינת ישראל, פסקה 5**
15 **(25.4.2017))."**

16 ההלכה הפסוקה קובעת כי פסילת ספרי הנישום, ואף העדר קיומה של מערכת ספרים, אינה
17 מביאה להתרת כספו של הנישום ועל פקיד השומה מוטלת החובה לערוך שומה באופן סביר
18 (ע"א 10089/09 **מוחמד דגמין נ' פקיד שומה באר שבע**, פסקה יא (14.4.2011); עניין אורן).

19 "שומה לפי מיטב השפיטה צריכה להיות סבירה ובהתחשב בנתוני העסק הספציפי ובאופי
20 העסק, על מנת שלא תהפוך שומה לפי 'מיטב השפיטה' לשומה לפי 'מיטב השחיטה' כמאמר
21 ליציים" (ע"א 4779/09 **סובחי שעבאן נ' פקיד שומה רמלה**, פסקה 16 (5.12.2011);

22 "על פקיד השומה להפעיל את סמכותו בקביעת שומה לפי מיטב השפיטה לא מתוך כוונה
23 להעניש את הנישום, אלא מתוך חתירה לגביית מס אמת. גם בהעדר אסמכתאות, פקיד
24 השומה אינו יכול לקבוע שומה באופן שרירותי" (ע"מ (מחוזי י-ם) 12-06-40960 **עאמר חרחש**
25 **נ' פקיד שומה ירושלים**, פסקה 22 (25.1.2015)).

26 בשים לב לכללים האמורים, הגעתי למסקנה כי בעניינו הלך המשיב כברת דרך לקראת
27 המערער בהחלטתו (שניתנה בעקבות שלב ההוכחות ולנוכח הערות בית המשפט) להפחית את
28 סכומי החשבוניות המעורבות. בכל הנוגע להתרת ההוצאות, לא עלה בידי המערער להוכיח



בית המשפט המחוזי בירושלים

25 מרץ 2020

ע"מ 16-01-34425 סלימאן נ' פקיד שומה אוטונומיה

ע"מ 17-01-51419 אחמד נ' פקיד שומה אוטונומיה

את סכום ההוצאות שהוציא בשנת 2012, שהיא השנה הדומיננטית בכל שנות המס (המס בגין שנה זו מהווה 90 אחוזים מסכום המס הכולל בגין כל שנות המס שבערעור). ביחס לשנה זו החליט המשיב להכיר בסכום הוצאות של 500,000 ₪, על אף אי המצאת ראיות אובייקטיביות. לאור הפסיקה שנוכרה לעיל, לא מצאתי כי יש מקום להתערב בקביעה זו ואין לדידי עילה מספקת להתערב באופן חישוב השומה לשנה זו, כמו גם ביחס לחישוב השומה ביחס לשנות המס הנוספות, בהן נפסלו ספרי העסק. באי ניהול ספרים קבילים מנע המערער מן המשיב את האפשרות לברר את הכנסתו לאשורה ואין לו להלין אלא על עצמו.

טענות נוספות שנטענו על ידי המערער לא באו לידי ביטוי בסיכומיו ועל כן, יש לראות בהן טענות שנונחו.

סוף דבר

לאור כל האמור, התוצאה היא כי הערעורים שהוגשו מטעם המערער נדחים. המערער ישלם למשיב הוצאות ושכ"ט עו"ד בסכום כולל של 25,000 ₪ תוך 30 ימים מהיום. לאחר מועד זה יתווספו לסכום הנ"ל הפרשי הצמדה וריבית כחוק, עד ליום התשלום בפועל.

המזכירות תשלח את פסק הדין לב"כ הצדדים.

ניתן לפרסם את פסק הדין החל מיום 29.3.20.

ניתן היום, כ"ט אדר תש"פ, 25 מרץ 2020, בהעדר הצדדים.

אביגדור דורות, שופט



בית המשפט המחוזי בירושלים

25 מרץ 2020

ע"מ 16-01-34425 סלימאן נ' פקיד שומה אוטונומיה

ע"מ 17-01-51419 אחמד נ' פקיד שומה אוטונומיה

1
2
3
4
5
6

7
8
9
10
11
12