



בית המשפט המחוזי בירושלים

15 יולי 2020

ע"מ 44217-06-14 נאג'ם ואח' נ' פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים

1

בפני כב' השופט אביגדור דורות

המערערים:

1. חאלד נאג'ם

2. חסאם רג'בי

ע"י ב"כ עו"ד יצחק ברששת

נגד

המשיב:

פקיד שומה ירושלים

ע"י ב"כ עו"ד נדב ביננבאום

מפרקליטות מחוז ירושלים (אזרחי)

2

3

פסק דין

4

5

6

לפניי ערעור על שומות לפי מיטב השפיטה אשר הוצאו למערערים על פי סעיף 158א(ב) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה") לשנות המס 2007, 2009, 2010 ו-2011. הערעור נוגע גם להחלטת המשיב בדבר פסילת ספרים לשנים 2007 ו-2009.

8

9

רקע והליכים קודמים

10

11

12

1. המערערים היו בתקופות הרלבנטיות לערעור זה שותפים בשותפות לעבודות בנייה בשם נ.ר. שיפוצים (סעיף 1 להודעת הערעור). לימים הוקמה על ידם חברה בע"מ (בשם נ.ר. מילניום יזמות ובניה בע"מ).

14

15

16

2. לכל אחד מהמערערים הוצאה שומה קודמת לשנת המס 2007 וביחס לשומות אלו הוגשו על ידם ערעורים לבית משפט זה (ע"מ 38976-01-12 וע"מ 38945-01-18, להלן: "הערעורים הקודמים"). ביום 3.3.14 ניתן פסק דין בערעורים הקודמים (כב' השופט ד' מינץ), על פיו התקבלו הערעורים והשומות בוטלו. נקבע בפסק הדין כי אין לבית המשפט יכולת לערוך שומה חליפית משלו ולכן הוחזר הדיון למשיב לצורך דיון מחדש והוצאת שומות מתוקנות.

20

21

22

3. על פי ההודעה המפרשת את נימוקי השומה שהוגשה בערעור זה, כנגד המערערים התנהלה חקירה לגבי השנים 2005-2009 בגין ניכוי חשבוניות פיקטיביות. חקירה זו הובילה להגשת כתב אישום, כאשר ההליך הפלילי הסתיים בעסקת טיעון, כפי שיפורט בהמשך. בהודעה המפרשת את נימוקי השומה נטען כי מניתוח דוחות המערערים עלו ממצאים חריגים, כמו למשל, כי בשנת 2009

24

25



בית המשפט המחוזי בירושלים

15 יולי 2020

ע"מ 14-06-44217 נאג'ם ואח' נ' פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים

- 1 עמדו סך כל הוצאות העבודה (קבלני משנה) על 108% מהכנסות השותפות. הואיל ונטען כי התוצאה
2 העסקית המדווחת הינה בלתי סבירה ביחס למחזור המדווח ולמקובל בענף, נקבע כי אחוז הרווח
3 הגולמי לצורך השומה יעמוד על 35%. בהתאם לכך, חושבה ההכנסה החייבת לשנים הרלבנטיות.
4
- 5 4. בהודעה המפרשת את נימוקי הערעור נטען כי לאור פסק הדין בערעורים הקודמים, קיים
6 השתק ביחס לשיעור הרווח הגולמי המקובל בענף והוא 15%, בעוד שעל פי תחשיב השומה, הרווח
7 שקבע המשיב הוא בשיעור 30-33% מהמחזור. נטען כי המערערים נפלו קורבן לקונוניה של זייפנים
8 ורמאים, שכן קבלני משנה מסוימים שביצעו עבודה עבור המערערים הציגו עצמם כבעלי ומנהלי
9 חברות והתברר בדיעבד כי עשו שימוש בחשבוניות מזויפות.
10
- 11 5. על פי כתב האישום המתוקן במסגרת הסדר הטיעון, בו הודו המערערים ועל פיו הורשעו על
12 ידי בית משפט השלום בירושלים (ת"פ 15-06-15535), כללו המערערים בספרי השותפות חשבוניות
13 מס בלא שבוצעה עבורן העבודה אשר בשלה הוצאו חשבוניות אלה ובלא ששילמו את הכספים אותם
14 לכאורה הוציאו עבור העבודה נשוא החשבוניות. על פי כתב האישום המתוקן, המערערים עשו את
15 האמור לעיל על מנת להגדיל שלא כדין את רישום הוצאותיה העסקיות של השותפות ובכך להקטין
16 שלא כדין את תשלומיהם למס הכנסה ולמע"מ ואכן הקטינו בצורה זו את תשלומיהם לרשויות המס
17 שלא כדין. מדובר ב-17 חשבוניות מס בסכומים כדלקמן: שנת 2005 – 59,670 ₪; שנת 2006 – 361,934
18 ₪; שנת 2007 – 542,484 ₪; שנת 2008 – 308,495 ₪; ושנת 2009 – 345,030 ₪.
19
- 20 6. ביום 5.3.19 ניתן בערעור זה פסק דין עקב אי הגשת סיכומים בכתב מטעם המשיב. פסק הדין
21 בוטל לאחר הגשת בקשת המשיב ובעקבות כך, הוגשו סיכומי המשיב ואף סיכומי תשובה מטעם
22 המערערים.
23
- 24 7. על פי סיכומי המערערים, תמציתו של הערעור היא בפער שבין טענת המשיב, על פיה
25 החשבוניות של קבלני המשנה הינן פיקטיביות ובין טענת המערערים, על פיה מדובר בחשבוניות
26 המשקפות הוצאה אמיתית.
27
- 28 **המסגרת הנורמטיבית**
- 29
- 30 8. סעיף 155 לפקודה קובע:
31
- 32 "חובת הראיה כי השומה היא מופרזת תהיה על המערער; אולם אם המערער ניהל פנקסים
33 קבילים, ובערעור על פי סעיף 130(ח) כאשר פנקסי החשבונות בוקרו על ידי רואה חשבון וחוות
34 דעתו על הדו"חות הכספיים על פיהם הייתה ללא הסתייגות או בהסתייגות שלדעת בית



בית המשפט המחוזי בירושלים

15 יולי 2020

ע"מ 14-06-44217 נאג'ם ואח' נ' פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים

- 1 המשפט אין לה נפקות לעניין קבילות הפנקסים, חייבים פקיד השומה או המנהל, לפי העניין
2 להצדיק את החלטתם".
- 3
- 4 9. בפסיקה נקבע כי הוראה זו טומנת בחובה שני נטלים שונים: נטל השכנוע, המוטל על הנישום
5 (המערער), ללא קשר לקבילות ספריו; ונטל ההצדקה, המונח על כתפי המשיב, במידה וספרי הנישום
6 לא נפסלו (ע"א 4493/12 ביני נ' פ"ש ירושלים 1 (13.4.14) (להלן: "עניין ביבי"); ע"א 5324/05 שחאדה
7 נ' פ"ש עכו (9.8.2009) (להלן: "עניין שחאדה"); ע"א 6743/03 תחנת שירותי רכב רוממה חיפה בע"מ
8 נ' פ"ש חיפה (28.7.05)).
- 9
- 10 10. על מנת לחסות בצלו של סעיף 155 לפקודה, אין די בפנקסים קבילים. יש להראות כי
11 המחלוקת המדוברת היא "פנקסית". נפסק, כי במחלוקת אודות "אחוז החומר המוצהר", מדובר
12 במחלוקת "פנקסית" (עניין ביבי, פסקה 8).
- 13
- 14 11. כאשר נדרש המשיב להצדיק את החלטתו להוציא שומה לפי מיטב השפיטה, אין חובה על
15 המשיב להוכיח על ידי ראיות מדויקות, ששומתו מדויקת לחלוטין (ע"א 4230/00 רצון נ' פ"ש נתניה,
16 פסקה 6 (29.9.03)). המשיב נדרש להוכיח כי השומה מוצדקת, על ידי שימוש במבחני עזר, כמו השוואת
17 השומה לתוצאות עסקיות של שנים קודמות, השוואה לעסקים אחרים מאותו סוג, היזקקות
18 לתדריכים כלכליים, לביקורת בעסק ועוד (עמ"ה 1318/04, 1181/02 בגים נ' פ"ש גוש דן (15.5.07)
19 (להלן: "עניין בגים"); עמ"ה 1026/98 פתח ואח' נ' פ"ש רמלה, מסים יזח (10/2003) ה-17).
- 20
- 21 12. מקום שהמשיב מבקש להפעיל סמכותו בעילה של "הכנסה בלתי סבירה" או "תוצאה עסקית
22 בלתי סבירה", כאשר ספרי הנישום לא נפסלו, נפסק כי המשיב חייב לנקוט במשנה זהירות, לפני
23 שיפסול את סבירות הכנסות הנישום, המבוססות על ספרים קבילים, שלא נפסלו:
- 24
- 25 "הייתי אומר שרק חקירה מעמיקה מאוד בכל הנתונים של העסק, בין
26 האובייקטיביים ובין סובייקטיביים תוכל להביא לקביעה כזו" (ע"א 645/86 מנהל
27 המכס ומע"מ נ' פתאל, פ"ד מג(3) 406 (1989)).
- 28
- 29 13. במידה ועלה בידי המשיב להצדיק את שומתו, מוטל על המערער להוכיח את מופרכות השומה
30 שבנה המשיב. על המערער הנטל להוכיח כי השומה מופרזת וזאת על ידי הצגת שומה חלופת או תחשיב
31 המבוסס על חוות דעת, המציגה נתונים הסותרים את ממצאי המשיב (עניין בגים, עמ' 139).
- 32
- 33 14. הפסיקה קבעה כי השימוש בקווי ההנחיה הכלכליים מהווה מבחן עזר לצורך נטל ההצדקה
34 המוטל על כתפיו של המשיב. כך למשל בעמ"ה 1083/04 + עמ"ה 1122/05, זאב ז'ריקר נ' פקיד שומה
35 חקירות מרכז (1.7.10) על ידי כב' השופט מ' אלטוביה, שם נקבע:



בית המשפט המחוזי בירושלים

15 יולי 2020

ע"מ 14-06-44217-20 נאג'ם ואח' נ' פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים

- 1
2 "האם יש לומר, המשיב שעה שהוא בוחן דיווחיו של נישום, ברור הוא כי יבחן בין השאר את
3 סבירות התוצאה העסקית לאותה שנה. קיומה של מערכת ספרים תקינה אינו ערובה להיותה
4 שיקוף מוחלט ונאמן של הכנסות הנישום. ספרים קבילים הם תנאי הכרחי אולם לא בלעדי
5 להגעה אל שומת האמת, אל הכנסותיו של נישום והוצאותיו. נכון הוא כי הוראות ניהול
6 ספרים נועדו ליצור מערכת של בקרה ופיקוח נוחה וקלה יחסית הן עבור הנישום והן עבור
7 המשיב למניעת זליגת הכנסות והוצאות. אמנם ספרים תקינים יוצרים חזקה לתקינות
8 הדיווח וההכנסות ומכאן מקור חובת ההצדקה של המשיב להצדיק שומה לפי מיטב שפיטה
9 בספרים קבילים. המשיב, מעצם הגדרת תפקידו, מחויב לבחון את התוצאה העסקית העולה
10 מן הספרים. לשם כך, הוכנו תדריכים כלכליים לפי ענפים, עיסוקים ומקצועות. תדריכים אלו
11 ברגיל אינם מפרטים את הדטה, המידע עליהם נבנו. לצורך עבודת השומה היום יומית, לצורך
12 הנחית מאות פקידי המס הבוחנים רבבות תיקים, יש בתדריכים די. התדריכים מבוססים הן
13 על המידע המצטבר בידי המשיב המטפל ברבבות נישומים והן על איסוף מידע שלא במסגרת
14 הליכי שומה אלא לצורך יחודי של בניית התדריך. כפי שמצאתי בעניין פרשת בגים, בחינת
15 סבירות התוצאה העסקית במסגרת הליכי השומה, ביסוס בחינת הסבירות על התדריך,
16 ברגיל תהא מספקת אלא אם יוכח בידי הנישום אחרת. דהיינו, התדריך מהווה מעין "מבחן
17 אצבע" ראשוני, בבחינת סבירות התוצאה העסקית העולה מדיווחי הנישום. אולם
18 התדריכים, שבהם מידע רב, לא רק מנחים בבחינת התוצאה העסקית אלא אף משמשים לא
19 אחת כמודל והנחיה בבניית שומה שעה שדיווחי הנישום אינם מתקבלים כפשוטם. רוצה
20 לומר, במישור ההליך השומתי, אין פסול בשימוש במסקנות התדריך לצורך בחינת סבירות
21 התוצאה העסקית, ולצורך היעזרות בו בעת בניית השומה. סטיה של ממש שבין דיווחי
22 הנישום ולבין התדריך, תהווה הצדקה מספקת מטעם המשיב להתערב בשומה בשל תוצאה
23 עסקית בלתי סבירה ומהווה הצדק לכאורה לדרך בניית השומה".
24
25 15. במרכז הערעור כאמור, עומדת שאלת ההכרה בהוצאות השותפות. לעניין זה, קובע סעיף 17
26 לפקודה כך:
27
28 "לשם בירור הכנסתו החייבת של אדם ינוכו, זולת אם הניכוי הוגבל או לא הותר על פי סעיף
29 32 – יציאות והוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסתו בשנת המס ולשם כך בלבד..."
30
31 16. הלכה פסקה היא כי עת עסקינן בערעור שעניינו אי הכרה בהוצאות, רובץ הנטל לפתחו של
32 המערער. בע"א 6726/05 הידרולה נ' פ"ש ת"א 1 (5.6.08) נקבע ע"י כב' השופט א' רובינשטיין:
33
34 "בערעור מס הכנסה, נטל ההוכחה מוטל על כתפי הנישום – וזאת, גם אם ניהל ספרים
35 קבילים, כטענת המערער בעניין דנא, כאשר המדובר במחלוקת לבר-פנקסית (ראו עניין ארד



בית המשפט המחוזי בירושלים

15 יולי 2020

ע"מ 14-06-44217 נאג'ם ואח' נ' פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים

1 הנזכר לעיל, בעמ' 107-111; ע"א 486/01 חטר-ישי נ' פקיד שומה ת"א 4, פ"ד נח(5) 326
2 (2004); ע"א 1126/03 גני עופר בניה והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1, פ"ד נט(5) 313,
3 323-324(2005); ראו גם דן ביין "נטל השכנוע וחובת הראיה בדיני המסים" משפט וממשל ג'
4 277 (1995)). ודאי כך הוא כאשר מבקש הנישום להוכיח הוצאות שהוצאו בייצור הכנסתו –
5 אז נכון שבעתיים הכלל התלמודי "המוציא מחברו עליו הראיה" (בבלי, בבא קמא, ל"ה ע"א;
6 ראו עניין בית זכאי הנזכר, בעמ' 522; ע"א 435/65 נגיד, עסקי נאמנות בע"מ נ' נציב מס
7 הכנסה, פ"ד כ(3) 287 (1966); נמדר, בעמ' 226-227)."
8

9 ובהמשך נקבע כל ידי כב' השופטת א' חיות (כתוארה אז):

10
11 "ההלכה המושרשת היטב לפיה נטל ההוכחה לעניין התרת הוצאות בניכוי מוטל על הנישום
12 וכי עליו להציג ראיות ממשיות ותיעוד מתאים לביסוס טענותיו בעניין ההוצאות שהוציא.
13 יחד עם זאת, סבר בית משפט קמא כי בהתקיים נסיבות מיוחדות יוכל הנישום להעמיד בסיס
14 להתרת ההוצאות הנטענות על ידו "על אף העדר תיעוד פורמאלי... ובלבד שבמקום התיעוד
15 שנדרש לאישוש הנטען הובאו ראיות מהימנות אחרות, כמו עדויות בעל פה מפי עדים
16 מהימנים" (ההדגשה שלי-א.ד.).
17

דיון והכרעה

18
19
20 17. בחינת התצהירים שהוגשו מטעם בעלי הדין, החקירות הנגדיות שהתנהלו בדיוני ההוכחות
21 וסיכומי הצדדים, מעלה כי קיימות מספר מחלוקות בין הצדדים. נדון להלן במחלוקות אלה, תוך
22 שנצביע על הקשיים שבקבלת עמדת המערערים במלואה ועל הקשיים שבקבלת עמדת המשיב
23 במלואה. ואלה המחלוקות: א. מהי משמעות פסק הדין בערעורים הקודמים; ב. מהי משמעות פסק
24 הדין הפלילי; ג. מהו הענף שבו פעלו המערערים. ד. נכונות התחשיב הכלכלי של המומחה מטעם
25 המשיב.

26
27 18. נזכיר כי ספרי השותפות לשנת המס 2007 ו-2009 נמצאו בלתי קבילים לצרכי קביעת הכנסת
28 המערערים, אולם הספרים לשנים 2010 ו-2011 לא נפסלו. משכך, נטל ההצדקה הועבר לכתפי המשיב,
29 להוכיח כי בשנים 2010-2011, השומה שהוציא היא סבירה.

משמעות פסק הדין מיום 3.3.14

30
31
32
33 19. לטענת המערערים, בפסק הדין בערעורים הקודמים נקבע כי הרווח המקובל בענף הוא 15%;
34 כי פסיקה זו מקימה השתק; וכי היה על המשיב להוציא שומה חליפית בטווח שיעורי הרווח הנ"ל.



בית המשפט המחוזי בירושלים

15 יולי 2020

ע"מ 14-06-44217 נאג'ם ואח' נ' פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים

20. בפסק הדין שניתן בערעורים הקודמים נקבעו מספר קביעות, כדלקמן: ראשית, נקבע כי המערערים לא הוכיחו כיאות את אמיתות החשבוניות. שנית, נקבע כי אחוז הרווח הגולמי המחושב על פי צווי השומה מגיע לכדי למעלה מ-40% מההכנסות, ברם אחוזי רווח זה אינו עולה בקנה אחד עם הרווח הגולמי של השותפות בשנים 6-2004 על פי השומה הסופית שהוציא המשיב (בעקבות השגה אשר הגישה השותפות). שלישית, נאמר כי הרכז אשר העיד מטעם המשיב (מר ששון לוי) אישר בחקירתו כי בעסקים הדומים לעסקי השותפות, הרווח הגולמי עומד על 15% לשנה. בפסק הדין נקבע כי בשים לב לכך שלא ניתן לסמוך על גרסת המערערים מחד ושקיים קושי לאמץ את שיטת החישוב שעמדה בבסיס השומה, יוחזר הדיון למשיב להוצאת שומה מתוקנת, שכן אין בפני בית המשפט היכולת לערוך שומה חליפית משלו.

21. לאור האמור, אין לקבל את טענת המערערים בדבר השתק או בדבר חובת המשיב לערוך שומה חליפית בטווח שיעור רווח גולמי שעד 15%. אם כך היה הדבר, היה כב' השופט מינץ קובע זאת, במסגרת פסק הדין ולא מחזיר את הדיון למשיב, לשם הוצאת שומה מתוקנת.

משמעות פסק הדין בהליך הפלילי

22. לטענת המערערים, הם בחרו "לקבל את מרות הדין הפלילי" במסגרת הסדר טיעון רק בשל פחדם מהסיכון לפיו יהיה על שניהם לרצות עונשי מאסר בפועל. ב"כ המערערים הפנה לחקירות בעלי החברות על שמן יצאו החשבוניות, מהן עולה כי מישוהו זייף את החשבוניות של אותן חברות והפיץ אותן (סעיף 11 לסיכומי המערערים) וביקש להסיק מכך שמדובר ב"חשבוניות כסוי" ולא בחשבוניות פיקטיביות (כוזבות). נטען כי לא נפל פגם "בשיקוף הוצאת האמת של השותפות".

23. עוד נטען מטעם המערערים, כי הם לא הורשעו בהעלמת מס או בקבלת חשבוניות פיקטיביות (סעיף 7 לסיכומי התשובה מטעם המערערים).

24. יש קושי בקבלת עמדת המערערים. ראשית, המערערים הודו במסגרת הסדר הטיעון בכתב האישום המתוקן, אשר בגדרו נקבע כי המערערים כללו בספרי השותפות חשבוניות, לא בוצעה עבורן העבודה ובלא ששולמה תמורה עבור אותה עבודה וכי עשו כן על מנת להגדיל שלא כדין את רישום הוצאות השותפות ובכך להקטין שלא כדין את תשלומיהם למס הכנסה. בסעיף 8 לכתב האישום המתוקן, בו הודו המערערים, נקבע כך:

"8. ביחס לעבירות על פי פקודת מס הכנסה: בעשותם את המתואר לעיל, הנאשמים, במזיד ומתוך כוונה להתחמק ממס או לעזור לאחר להתחמק ממס, השתמשו בערמה מרמה או תחבולה, והכינו או קיימו או הירשו לאחר להכין או לקיים או זייפו או הירשו לאחר לזייף, פנקסי חשבונות כוזבים או רשומות אחרות כוזבות".



בית המשפט המחוזי בירושלים

15 יולי 2020

ע"מ 14-06-44217 נאג'ם ואח' נ' פקיז שומה ירושלים סניף כנפי נשרים

1
2 לאור האמור, המערערים הורשעו, על פי הודאתם, כי השתמשו בערמה, מרמה או תחבולה, במזיד
3 ומתוך כוונה להתחמק ממס, והכינו פנקסי חשבונות כוזבים. בכתב האישים בו הודו המערערים, נכתב
4 כי מדובר בחשבוניות פיקטיביות (לא בוצעה עבודה ולא שולמה תמורה) ולא כי מדובר בחשבוניות
5 "כיסוי", מן הסוג שהעבודה בוצעה על ידי גורם אחר, שאינו מוציא החשבונית והתמורה שולמה על
6 ידי השותפות לגורם המבצע, שלא מסר חשבוניות על שמו, והשתמש "ככיסוי" בחשבוניות של אחרים,
7 אשר זויפו.

8
9 25. זאת ועוד, בפסק הדין בערעורים הקודמים נקבע כי המערערים לא הוכיחו כיאות את אמיתות
10 החשבוניות וכי לא זו בלבד שהם מסרו עדות בלתי משכנעת לפני בית המשפט, אלא שהם יכלו בנקל
11 להביא למתן עדות את הגורמים שהוציאו את החשבוניות לטענתם, ולא עשו כן. מסקנת פסק הדין
12 הייתה כי לא ניתן לסמוך על גרסתם של המערערים. גם בהליך זה לא הובאו לעדות הגורמים שלטענת
13 המערערים הוציאו את החשבוניות ומחדל זה פועל לרעתם, בהתאם לכלל שנקבע בפסיקה כי אי הבאת
14 עד רלבנטי, בהעדר הסבר אמין וסביר לכך, פועל לחובת בעל הדין שנמנע מהבאתו ומקים חזקה
15 עובדתית לחובתו, לפיה דין ההימנעות כדין הודאה בדבר, שאילו הובאה אותה עדות, היא הייתה
16 פועלת לרעתו (ע"א 8382/06 כורש בוטח נ' דוד כהן (26.8.12) פסקה 28; ע"א 7183/09 עזבון המנוח
17 בולוס חורי נ' מנהל מרקעי ישראל (4.4.12)).

18
19 26. משום כך, קשה לקבל את עמדת המערערים, לפיה, עקב הצטרפות נתונים שלא הותירו להם
20 כל ברירה, הם הסכימו לעסקת הטיעון וכי ניתן להתעלם מהסכמה זו לענייננו.
21

הענף שבו פעלו המערערים

22
23
24 27. בהודעה המפרשת את נימוקי השומה נטען כי המערערים הינם "קבלני שיפוצים". בהודעת
25 הערעור נטען כי מדובר ב"שותפות לעבודות בנייה". בכתב האישים המתוקן, בו הודו המערערים
26 במסגרת הסדר הטיעון, נכתב כי השותפות עסקה "בשיפוצים בתחום הבנייה".
27

28 28. לטענת המערערים בהליך זה, הם עוסקים בגבס ומשום כך, שגה המשיב כאשר הסתמך על
29 נתוני רווח גולמי של תתי ענפים שונים של ענף השיפוצים והם אינסטלציה, טיח, ריצוף וצבע.
30

31 29. אכן, המשיב הסתמך על קווי הנחיה בארבעת הענפים שנזכרו לעיל, בציינו כי אחוז הרווח
32 הגולמי המקובל בענפים אלה הוא כדלקמן:
33

- 34 - בתחום עבודות טיח: כ-44%.
35 - בתחום עבודות ריצוף: כ-55%.



בית המשפט המחוזי בירושלים

15 יולי 2020

ע"מ 14-06-44217 נאג'ם ואח' נ' פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים

- 1 - בתחום עבודות צבע: כ-23%.
- 2 - בתחום עבודות האינסטלציה: כ-10%.
- 3
- 4 בהודעה המפרשת את נימוקי השומה נכתב כי מפילוח הנתונים בתדריכים עולה כי אחוז הרווח
- 5 הממוצע עומד על כ- 35% (אחוז משוקלל מן המחזור).
- 6
- 7 30. אכן, המערערים העידו כי מומחיותם היא בתחום עבודות הגבס, אבל מעדותם עולה בבירור
- 8 כי הם קיבלו על עצמם ביצוע עבודות נרחבות יותר, ולשם כך נעזרו בקבלני משנה, להם מומחיות
- 9 בענפים נוספים. להלן נצטט חלקים רלבנטיים מחקירתו הנגדית של המערער 2, בעמ' 41-42
- 10 לפרוטוקול:
- 11
- 12 "ש. מפנה אותך לחשבונית שמספרה 549 נספח לתצהירו של מר לוי ששון שצורף כנספח
- 13 לתצהיר של מר יוסף, נספח 9, מפנה לעמ' 170 מתוך 239, איזה עבודות ביצעו עבורך החברה
- 14 הזאת.
- 15 ת. עבודות שבירת קירות, ויציקה ונקיון.
- 16 ש. זה עבודות שיפוצים נכון
- 17 ת. כן.
- 18 ש. היה לך עוד בשם יוסוף מלוחיה נכון
- 19 ת. כן. זה קבלן משנה.
- 20 ש. במה הוא עובד. מה המומחיות שלו
- 21 ת. חשמל
- 22 ש. אתה זוכר שעבדתם באולם שמחות
- 23 ת. כן. הבאתי קבלן משנה. זה לא אני שעשיתי.
- 24 ש. הייתם עושים גם שלד נכון.
- 25 ת. אני לא עשיתי שלד.
- 26 ש. אבל היית מקבל עבודה לעשות שלד ומזמין מישהו אחר.
- 27 ת. תמיד מזמינים כן. מה שאנו לא יודעים היינו מזמינים.
- 28 ש. אז היו מזמינים מכם גם עבודות שהייתם צריכים לקחת בגללם קבלני משנה.
- 29 ת. נכון
- 30 ש. אבל העבודה הוזמנה מכם נכון. אומר לך אחראי אולם השמחות אני רוצה שתעשה לי
- 31 חשמל ובלוקים.
- 32 ת. אנשים לא רוצים להתעסק עם הרבה קבלנים, אנו לקחנו את העבודה ועשינו את הגבס
- 33 והשאר קבלנים אחרים.
- 34 ש. אבל ממך הזמינו את כל העבודה כולה ומה שאתה לא יודע הבאת מישהו אחר.
- 35 ת. מביא קבלן



בית המשפט המחוזי בירושלים

15 יולי 2020

ע"מ 14-06-44217 נאג'ם ואח' נ' פקיז שומה ירושלים סניף כנפי נשרים

- 1 ש. מי אחראי על הקבלן הזה
- 2 ת. אני
- 3 ש. אתה יכול לתת לי דוגמא לסוג עבודה כזה
- 4 ת. לדוגמא חשמל. אנו עושים תקרה כמו באולם של בית המשפט, יוסף היה בא ומושך חוטים
- 5 ומביא מנורות, עושה כפתור בקיר, זה היה התפקיד שלו
- 6 ש. ואם צריך אינסטלציה
- 7 ת. גם היינו מביאים, אבל כמעט ולא עשינו עבודות כאלה
- 8 ש. כל העבודות האחרות מה
- 9 ת. היינו עושים גבס, צבע. מה ששייך לגבס היינו עושים.
- 10 ש. ואם היו מבקשים מכם להתקין אסלות
- 11 ת. אסלות בגבס היינו מכינים ואז היה בא אינסטלטור ומחבר את האביזרים".
- 12
- 13 מעדות זו עולה בבירור כי העבודות אותן ביצעה השותפות, באמצעות קבלני משנה, חרגו מעבודות גבס
- 14 וצבע, שבוצעו על ידי המערערים, והן כללו גם שיפוצים (שבירת קירות ויציקה), עבודות חשמל,
- 15 אינסטלציה ועוד.
- 16
- 17 31. להלן ציטוט נוסף מחקירתו הנגדית של המערער 2, בעמ' 44 לפרוטוקול (מול שורות 13-3):
- 18
- 19 "ש. בסוף 2008 היה לכם הזמנה גדולה מחנניה קסלסי נכון
- 20 ת. כן.
- 21 ש. ולאחר מכן היתה לכם תביעה בבית משפט נכון.
- 22 ת. כן
- 23 ש. חנניה אלקסלסי אמר שם שהייתם צריכים לעשות עבודות שלד וטיח זה נכון
- 24 ת. כן
- 25 ש. מפנה להחלטה מיום 26.6.13 של בימ"ש שלום ירושלים בתיק 11-07-14886 נ.ר. לשיפוצים
- 26 נ' אלקסלסי בע"מ, איזה עבודות עשיתם עבורו
- 27 ת. עשיתי עבודות שלד וטיח והבאתי קבלן משנה.
- 28
- 29 החלטת בית המשפט מסומנת מש/5."
- 30
- 31 לאור האמור בעדות זו ובמוצג מש/5, עבודות השותפות כללו גם עבודות טיח, אשר התבצעו באמצעות
- 32 העסקת קבלן משנה.
- 33
- 34 32. המסקנה העולה מן המקובץ היא שאין לקבל את טענות המערערים כי שגה המשיב אשר
- 35 התחשב בנתונים הנוגעים לרווח הגולמי בענפים כמו טיח וצבע, ואין לקבל את הטענה כי הרווח הגולמי



בית המשפט המחוזי בירושלים

15 יולי 2020

ע"מ 14-06-44217 נאג'ם ואח' נ' פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים

1 הרלבנטי הוא אך ורק בענף עבודות הגבס. למעשה, גם בתחום הגבס, הייתה השותפות נעזרת בקבלני
2 משנה, בדומה לעבודות בתחום החשמל והאינסטלציה. כך עולה מתשובות המערער 2 לשאלות בית
3 המשפט, בעמ' 44 לפרוטוקול, שורות 15-31:

4
5 "לבית המשפט:

6 ש. בתחום של הגבס מי עשה את העבודה של הגבס קבלן משנה או אתם
7 ת. בגבס רוב העבודות היינו מביאים קבלן. אם היתה עבודה קטנה היינו אנחנו עושים. היינו
8 מביאים קבלן משנה והייתי אני מתחשבן איתו. זו היתה העבודה שלי. אני פה בבית המשפט
9 כבר 20-30 פעם הייתי.

10 ש. כמה היית מרויח מעבודת הגבס

11 ת. הייתי מרויח 15 אחוזים

12 ש. נניח שהמזמין הזמין עבודה שהסכים לשלם עליה 1,000 ₪ אתה הזמנת קבלן משנה
13 שיעשה את העבודה, כמה שילמת לקבלן משנה.

14 ת. יש מקומות היה גם הקבלן שאני מביא היה עוד קבלן. אבל אם הייתי אני מרויח 15 אחוז,
15 זה עולה לי עובדים, לפעמים עולה לי דלק. מתחלק.

16 ש. איזה עובדים יש לך אם אתה נותן את העבודה לקבלן משנה, הוא מביא את העובדים.
17 אתה במקום לעשות את העבודה בעצמך לקחת קבלן משנה, כמה שילמת לו בשביל מה שהוא
18 עשה.

19 ת. אני שילמתי לו 850 ₪ עד 860 ₪.

20 ש. כשהוא עשה את העבודה לך כמעט לא היו הוצאות על העבודה הזאת כי הוא הביא את
21 הפועלים והוא הביא את הגבס נכון
22 ת. כן".

התחשיב הכלכלי מטעם המשיב

23
24
25
26 33. לטענת המערערים, התחשיב הכלכלי של המומחה מטעם המשיב (מר אורי הרוש) הינו שגוי
27 ביחס לאופי עיסוקם של המערערים. נטען כי נערך תחשיב לעסק שונה באופן משמעותי (עבודות
28 שיפוצים) מעסקם של המערערים, במקום עבודות גבס.

29
30 34. ראינו לעיל, כי טענת המערערים בהקשר זה אינה משקפת נכונה את מהות עסקי השותפות.
31 נכון הוא, כי אחוז הרווח הגולמי שנקבע על ידי המומחה (35%) הושפע במידה רבה מאחוזי הרווח
32 הגבוהים בענפי הריצוף (55%) והטיח (44%), בהשוואה לאחוזי הרווח בענפי הצבע (23%) והחשמל
33 (10%). יחד עם זאת, איני מקבל כי ענפים אלה (ריצוף וטיח) אינם רלבנטיים לעסקי השותפות.

34 היה על המערערים להביא לעדות את מזמיני העבודות, להציג חוזים מפורטים ביחס לפרויקטים בהם
35 הועסקה השותפות, כדי שניתן יהיה לפלח את עסקי השותפות ולהבין את משקלם היחסי של תתי



בית המשפט המחוזי בירושלים

15 יולי 2020

ע"מ 14-06-44217 נאג'ם ואח' נ' פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים

- 1 הענפים בהם היא עסקה. מחדל המערערים להביא לעדות את נציגי מזמיני העבודה (כגון חברת
2 לוסיטיגמן) ולהציג מספר חוזים שנחתמו בין השותפות ובין מזמיני העבודה, מונעים את האפשרות של
3 פילוח מדויק. מניעה זו מקורה במחדלי המערערים.
4
- 5 35. המשיב הסתמך בסיכומיו על פסק הדין בע"מ (ת"א) 1615-02-11 **עדי שיין קבלנים בע"מ**
6 **ואח' נ' פ"ש חולון** (26.6.14). באותו עניין עסק המערער בעצמו ובאמצעות החברה המערערת בביצוע
7 עבודות טיח, ריצוף וצבע בשנים 2001-2002 ובעבודות טיח, צבע וגבס בשנת 2003. בערעור הנ"ל טען
8 המערער כי שיעור הרווח הגולמי לשנת 2002 הוא 22%. לטענת המשיב, שיעור הרווח הגולמי המקובל
9 בענף בו עסק המערער בשנת 2002 הוא 30% ממחזור ההכנסות. גם בערעור הנ"ל ערך מר אורי הרוש
10 מטעם המשיב שומה כלכלית, בגדרה נקבע אחוז רווח גולמי משוקלל לשנים 2003-4 בשיעור של 32%
11 ולשנת 2005, בשיעור של 36%. הרווח הגולמי המשוקלל אליו הגיע רואה החשבון מטעם המערערים
12 היה 27%. בית המשפט סבר כי נפלו פגמים הן בתחשיב שערך המומחה מטעם המשיב (אורי הרוש)
13 והן בתחשיב שערך רו"ח כהן מטעם המערערים ונוכח האמור, נקבע בפסק הדין כי חישוב הרווח
14 הגולמי לשנים 2003-5 יעשה לפי שיעור של 30%.
15
- 16 36. לטענת המשיב בסיכומיו, ניתן ללמוד מפסק הדין הנ"ל גם על ענייננו, לאור הדמיון בין סוגי
17 העבודות שבוצעו על ידי הנישומים. נטען מטעם המשיב, כי המערערים לא צירפו לתצהירים מסמכים
18 מהם ניתן יהיה ללמוד במה עסקו, מה היה תוכן החוזים ביניהם ובין מזמיני העבודות, ומי שילם על
19 החומרים (מזמיני העבודות או המערערים). לטענת המערערים בסיכומי התשובה מטעמם, אין
20 מקישים משנה אחת לאחרת אצל אותו נישום, ועל כן, קל וחומר שלא ניתן להקיש מעסק של נישום
21 אחד לעסק של נישום אחר. אכן, יש קושי להסיק מפסק דין שניתן ביחס לעסק אחר, גם הפועל באותו
22 ענף, לעסקם של המערערים, אולם ניתן, בזהירות ראויה, לבחון את קביעותיו של בית המשפט בפסק
23 דינו, ככול שהן רלבנטיות לערעור זה.
24
- 25 37. בערעורים הקודמים הוגשו תצהירים מטעם שני המערערים, ביחס לשנת המס 2007. באותם
26 תצהירים, אשר הוגשו וסומנו מש/2 ומש/3 הוצהר מטעם המערערים כדלקמן:
27
- 28 "28. יתרה מכך, המשיב גם ערך שומות מטעמו לשותפות לשנים 2004-2006 והוא עצמו
29 העמיד את הרווח הגולמי על (מהמחזור):
30 א. שנת 2004 – 23%.
31 ב. שנת 2005 – 19%.
32 ג. שנת 2006 – 22%.
33
- 34 מצ"ב שומות 03 שהנפיק המשיב לשנים 2004-2006 כנספח ו'.
- 35



בית המשפט המחוזי בירושלים

15 יולי 2020

ע"מ 14-06-44217 נאג'ם ואח' נ' פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים

- 1 29. הרווחיות בשומות העצמיות שהגשנו לשנת 2007 (לפיה הרווח הגולמי עומד על
- 2 20.5%) קרובה מאוד לרווחיות שעולה משומות שערך המשיב עצמו לשנים 2004-2006 (ראה
- 3 לעיל).
- 4 ...
- 5 32. גם, בסקירה מקצועית לענף קבלני השיפוצים שערכה לשכת מט"י (מטעם משרד
- 6 התעשייה ומסחר) בעיר רעננה נאמר כי הרווחיות שמופקת על ידי קבלני שיפוצים
- 7 עומדת על 1.3-1.5 מהעלות. היינו 23%-33% מהמחזור – מצ"ב הדו"ח כנספח ז'.
- 8
- 9 שיעור רווחיות של 23% קרוב מאוד גם לשיעור הרווחיות העולה מהשומה העצמית שלנו
- 10 (שעמדה על 20.5%) ואף לשיעור הרווחיות שאומץ על ידי המשיב עצמו לגבי השנים 2004-
- 11 2006 (כמצויין לעיל), בשים לב שהשותפות פועלת ממזרח ירושלים שסובלת ממצב כלכלי
- 12 קשה, בלשון המעטה".
- 13
- 14 לא ניתן ליישב את האמור בתצהירי המערערים הנ"ל ביחס לשנת 2007 עם עמדתם בסיכומים מטעמם
- 15 בהליך זה, לפיה שיעור הרווח הגולמי צריך שלא יעלה על 15%, שהרי בשומה העצמית שהוגשה למשיב
- 16 ביחס לשנת 2007, חושב רווח גולמי בשיעור 20.5%.
- 17
- 18 38. יחד עם זאת, איני סבור כי ניתן להסתמך באופן מלא על חוות דעתו של הכלכלן הרוש. ביחס
- 19 לנסיבות עריכת חוות הדעת העיד מר הרוש בחקירתו הנגדית דברים חשובים בעמוד 13-14
- 20 לפרוטוקול, אותם נביא להלן:
- 21
- 22 "ש. אם נסכם אתה בעצם קיבלת מפקיד השומה במקרה זה נתנאל את כל הנתונים ועל בסיס
- 23 הנתונים האלה והתדריך עשית איזה שהוא תחשיב.
- 24 ת. כן.
- 25 ש. לא לקחת למשל עבודה אחת של המערערים ובדקת את העלויות בפועל לפי חישובי כמויות
- 26 והשווית אותם, את זה לא עשית.
- 27 ת. יש תיקים שאני מלווה אותם מאפס ועד הסוף וישנם תיקים שבהם איני מלווה אותם
- 28 מאפס וזהו התיק הנוכחי. התיק הזה הגיע לטיפול אחרי שחזר מבית המשפט לדיון חוזר.
- 29 המצב העובדתי של התיק כפי שהוצג לי ואני כתבתי את זה בחוות הדעת הוא בעצם כלל
- 30 שיעור מאוד גבוה של חשבוניות פיקטיביות.
- 31 ש. בדקת שהם פיקטיביות
- 32 ת. אני מקבל את המידע מהמפקח, אני לא מחליט. מצד אחד שיעור מאוד גבוה של חשבוניות
- 33 פיקטיביות ומצד שני מיעוט של חומר אותנטי של הנהלת החשבונות וניהול העסק. במצבים
- 34 האלה לא רק ספציפית במקרה הזה אני פניתי לצד של האחוזים הענפים. אני בדרך כלל מעדיף
- 35 לערוך את התחשיבים שלי כמה שיותר להדבק לנתוני העסק, אבל במקרה הנוכחי בשל מיעוט



בית המשפט המחוזי בירושלים

15 יולי 2020

ע"מ 14-06-44217 נאג'ם ואח' נ' פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים

- 1 החומרים ובשל החשבוניות הפיקטיביות אני פניתי לדרך של התדריך הענפי תוך שאני נוקט
2 מספר פעולות שמרניות כדי לא ליצור מצב שאני פוגע במערער. אני יכול לומר לך מה אני
3 עשיתי כשהלכתי לתדריך ענפי ולא לפגוע במערער".
- 4
- 5 דברים אלה מעידים על כך שהמומחה הסתמך על תדריכים ענפיים יותר מאשר על נתוני העסק
6 הספציפי של המערערים. אם המומחה היה לוקח בחשבון את ענף עבודות הגבס, שבו לפי עדות
7 המערער 2 (עמ' 44 לפרוטוקול, שורות 20-21) הרווח הגולמי הוא 15%, הדבר היה מוריד את הממוצע
8 המשוקלל של אחוז הרווח הגולמי.
- 9
- 10 39. זאת ועוד, נטען על ידי המערערים כי עבודות בנייה בעיר ירושלים אינן כוללות "טיח חוץ"
11 והמפקח מטעם המשיב הודה בכך בחקירתו הנגדית (עמ' 33 לפרוטוקול, שורות 5-8), הואיל
12 ובירושלים המבנים מאופיינים באבן בחלקם החיצוני ("אבן ירושלמית"). מכאן נראה כי ניתן משקל
13 יתר לעבודות טיח, בהן אחוז הרווח הגולמי גבוה מן הממוצע, אף שלא הוברר כראוי היכן התבצעו כל
14 העבודות שביצעה השותפות בשנים הרלבנטיות.
- 15
- 16 40. נושאים נוספים עליהם הצביעו המערערים נוגע לייחוס חלק מהוצאות השכר לסעיף עלות
17 המכר ולא לסעיף הוצאות כלליות (חקירת המפקח בעמ' 28 לפרוטוקול, שורות 21-28); לסעיף
18 עבודות בביצוע שאין ליחסן להכנסות, אלא למלאי (עמ' 30-31 לפרוטוקול); לעובדה שמחירי קבלנים
19 במזרח ירושלים זולים יותר מקבלנים במערב העיר (עמ' 27 לפרוטוקול, שורות 28-31); וכן, לסוגיית
20 הבאת חומרי גלם על ידי קבלני המשנה ולא על ידי המזמין (עדות המערער 2 בעמ' 43 לפרוטוקול,
21 שורות 30-31, ובעמ' 44 לפרוטוקול, שורות 1-2). הנושא האחרון עלה גם בחקירתו הנגדית של
22 המומחה הרוש בעניין עדי שיין קבלנים (עמ' 29 לפסק הדין).
- 23
- 24 41. לאחר ששקלתי את המכלול ובשים לב לעובדה כי על המערערים הנטל להוכיח את גובה
25 ההוצאות לשם ייצור הכנסתם וכן לעובדה שלא הובאו מטעמים רלבנטיים (נציגי מזמיני
26 העבודות וקבלני המשנה) ומסמכים רלבנטיים (חוזים עם המזמינים), הגעתי למסקנה כי חישוב שיעור
27 הרווח הגולמי לכל ארבעת השנים שבערעור יעשה לפי 28%.
- 28
- 29 42. בדיון המקדמי מיום 14.2.17 הוזכר על ידי ב"כ המערערים נושא של אי התחשבות בחובות
30 אבודים. נושא זה לא עלה בנימוקי ההשגה או בדיוני השומה ולא נזכר בהודעה המפרשת את נימוקי
31 הערעור, אך נכלל בתצהירי העדות הראשית מטעם המערערים. נטען כי שני קבלנים נותרו חייבים
32 לשותפות סכומים בסדר גודל של מאות אלפי ₪. בסיכומי המערערים, לרבות בסיכומי התשובה, לא
33 הייתה כל התייחסות לנושא זה והוא נזנח. מעבר לכך, אציין כי כנגד אחד משני הקבלנים הוגשה
34 תביעה לבית משפט השלום בירושלים (תא"ק 11-7-14886) ולפי החלטת בית המשפט באותו הליך



בית המשפט המחוזי בירושלים

15 יולי 2020

ע"מ 14-06-44217 נאג'ם ואח' נ' פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים

1 מיום 26.6.13 (מוצג מש/5) ניתנה רשות להתגונן מפני התביעה ועל כן, מדובר בחוב השנוי במחלוקת
2 ולא ניתן להתייחס אליו כחוב אבוד.

3

4 43. בכל הנוגע לפסילת ספרי השותפות לשנות המס 2007 ו-2009, נראה שלא ניתן להתעלם
5 מהודאת המערערים בהליך הפלילי בהכללת חשבונות פיקטיביות בספרי השותפות, על מנת להגדיל
6 שלא כדין את רישום הוצאותיה העסקיות. בנסיבות אלה, הערעור על פסילת הספרים נדחה.

7

8

סוף דבר

9

10 44. לאור כל האמור לעיל, הערעור מתקבל בחלקו, כמפורט בפסקה 41 לעיל. המשיב יערוך שומה
11 מתוקנת לשנים 2007, 2009, 2010 ו-2011 בהתאם לשיעור הרווח הגולמי שנקבע לעיל.

12

13

45. בנסיבות העניין, כל צד יישא בהוצאותיו.

14

15

המזכירות תעביר העתק פסק הדין לב"כ הצדדים.

16

17

ניתן לפרסם את פסק הדין החל מיום 19.7.20.

18

19

ניתן היום, כ"ג תמוז תש"פ, 15 יולי 2020, בהעדר הצדדים.

20

21

ב"כ

אביגדור דורות, שופט

22