



**בית המשפט המחוזי בירושלים**  
**בפני כב' השופט אביגדור דורות**

27 ביוני 2022

ע"מ 16-02-40803 זבדצקי ואח' נ' פקיד שומה ירושלים  
ע"מ 16-02-40890 אפ-גרדאבל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

- בעניין:**
1. זלמן זבדצקי
  2. יהודית זבדצקי
  3. חברת אפ-גרדאבל בע"מ
- המעוררים בע"מ 16-02-40803**  
**המעוררת בע"מ 16-02-40890**
- כולם ע"י ב"כ עו"ד יובל ליכטר

- נ ג ד -

**פקיד שומה ירושלים 3**  
ע"י ב"כ עו"ד מאור סבג  
מפרקליטות מחוז ירושלים (אזרחי)

**המשיב**

**פסק דין**

פסק דין זה עוסק בשני ערעורים שהוגשו בנפרד והדיון בהם אוחד. הערעורים הוגשו בהתאם לתקנה 2 לתקנות בית המשפט (ערעורים בענייני מס הכנסה), התשל"ט-1978 (להלן: "התקנות") ביחס לשומות מס הכנסה של פקיד שומה ירושלים 3 (להלן: "המשיב"). ערעורם של בני הזוג זבדצקי (להלן: "המעוררים") הוגש בגין שומת מס לפי מיטב השפיטה לשנים 2011-2013 וערעורה של אפ-גרדאבל בע"מ (להלן: "החברה" ו/או "המעוררת") הוגש בגין שומת מס הכנסה לשנת 2011.

**העובדות הדרושות לעניין:**

1. המעוררים הם זוג נשוי. המערער 1 הוא הבעלים של 100% מהון מניותיה של החברה ומשמש כמנהלה.
2. החברה עוסקת בשיווק, מכירה ותיקון של מחשבים וכן של ציוד היקפי למחשבים.
3. בעקבות חשדות שעלו כנגד החברה בנוגע לאספקת ריהוט משרדי לחברת אינטל, נפתחה נגד החברה חקירה על-ידי המשיב בנוגע להפרת הוראות פקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה") ושל חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "החוק"). בעקבות החקירה הוצאו למעוררים שני צווי שומה (כמפורט לעיל), וכן הוגש נגד המעוררים 1 ו-3 (ועובד נוסף של המעוררת 3) כתב אישום במסגרת ת"פ 16-07-22648 **מדינת ישראל נ' זבדצקי ואח'** אשר מתנהל בבית המשפט השלום בירושלים (להלן: "התיק הפלילי").
4. בדיון שהתקיים ביום 8.1.17 אוחדו הערעורים דנן. במסגרת אותו הדיון נקבע גם



**בית המשפט המחוזי בירושלים**  
**בפני כב' השופט אביגדור דורות**

27 ביוני 2022

ע"מ 40803-02-16 זבדצקי ואח' נ' פקיד שומה ירושלים  
ע"מ 40890-02-16 אפ-גרדאבל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

1 כי טענות המערערים בנוגע להתיישנות לא יידונו כטענה מקדמית, אלא יידונו  
2 במסגרת הערעור לגופו.  
3  
4 5. הצדדים ניהלו הליך מלא. מטעם המערערים הוגשו תצהירים של המערער 1, של  
5 עזרא זקבד (שהוא רו"ח החברה), ושל עמרם גונן (עובד לשעבר בחברה). מטעם  
6 המשיב הוגש תצהירה של הגב' אהובה לוסטיג (רכזת חוליית חברות אצל המשיב).  
7 במסגרת דיוני ההוכחות נחקרו בנוסף למצהירים גם מר לוי ששון (פקיד שומה)  
8 ומר גלעד תקוע (פקיד שומה).

9 **השומה ביחס למערערים (ע"מ 40803-02-16):**

10 6. השומה למערערים מתייחסת לעניינים הבאים:  
11 א. המערערים דרשו בשנת 2011 ניכוי הוצאות בסך של 425 אלף שקלים בהתבסס  
12 על 6 חשבוניות שהונפקו לחברה על-ידי חברת "עולם המחשב" בניהולו של מר  
13 חאלד מוגרבי (להלן: "חאלד") בסך כולל של 493 אלף שקלים כולל מע"מ.  
14 בחשבוניות פורט כי נעשו לכאורה עבודות וסופקו לחברה חלקים בגין עבודה  
15 שבוצעה לחברת אינטל. המשיב לא אישר את הניכוי בתיק החברה בסכום  
16 הנ"ל.  
17 ב. כרטיסו של חאלד הנ"ל חויב בספרי החברה בשנת 2011 בגין כספים שהועברו  
18 לו, לכאורה, בסך של 721,248 שקלים.  
19 ג. בנו של המערערים (אסף זבדצקי) העיד בחקירתו אצל המשיב (בעדות שמסר  
20 ביום 22.4.12) כי הוא קיבל לידי צ'ק בסך של 10 אלף שקלים מהמערער 1,  
21 בעוד בספרי החברה נרשם כי הצ'ק שולם לספק בשם "ספאד". הבן העיד כי  
22 לא השיב לחברה את הסכום הנ"ל.  
23 ד. עוד נטען כי נכון ליום 31.12.13 היה למערער 1, חוב בספרי החברה בסך של  
24 104,224 שקלים. לטענת המשיב, היתרה הלכה וטפחה ובהמשך נפרעה  
25 באמצעות מספר פעולות של העברת כספים לחברה. נטען כי ההעברות נעשו  
26 בתאריכים 14.8.14 דו-20.12.15 בסכומים של 130 אלף שקלים ו-300 אלף  
27 שקלים בהתאמה. המשיב טען כי לא קיבל אסמכתאות או הסברים בנוגע  
28 להעברות אלה. בנוסף, המשיב טען כי המסמך שהועבר אליו נוגע רק להעברה  
29 על-סך של 130 אלף שקלים אך מדובר היה במסמך מושחר ולא קריא.  
30  
31 7. המשיב טען במסגרת נימוקי השומה כי חאלד העיד כי "לא סיפקתי לחברת



**בית המשפט המחוזי בירושלים**  
**בפני כב' השופט אביגדור דורות**

27 ביוני 2022

ע"מ 16-02-40803 זבדצקי ואח' נ' פקיד שומה ירושלים  
ע"מ 16-02-40890 אפ-גרדאבל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

- 1 "אפרגדבל" לא בצורה ישירה ולא בצורה עקיפה שום פריט שמופיע בחשבוניות  
2 שלי ולא ביצעתי שום עבודה לא לחברת אפגדאבל ולא לחברת אינטל ולא  
3 לאחרים, כפי שרשומה בחשבוניות שלי בשנים 2005 ועד כולל לשנת 2011. הכל  
4 נרשם על פי מה שעמרם אמר לי לרשום. כל החשבוניות שאני הוצאתי מהעסק  
5 שלי COMPUTER WORLD לחברת אפגדבל, הן חשבוניות פיקטיביות  
6 לחלוטין" (עדותו של חאלד בחקירתו מיום 19.5.13, ש' 130-135). המשיב טען עוד  
7 כי חאלד העיד שלא ביצע כל עבודה באינטל ולא הייתה לו כל אפשרות לבצע את  
8 אותן עבודות שהמערערים ייחסו לו (שם, ש' 120-124). בקשר לכך נחקרה והודתה  
9 גם הגב' יאנה קורלניק, שעבדה כמנהלת החשבונות של החברה, כי המערער ביקש  
10 לרשום גם את שמה כמוטבת על המחאות שנרשמו בפנקסי החברה כאילו שולמו  
11 לחאלד. מר משה אלבו, שהוא בעל עסק לחלפנות כספים, טען בחקירתו כי  
12 המערער פנה אליו מספר רב של פעמים על מנת להמיר המחאות של החברה למטבע  
13 חוץ.  
14  
15 8. בעקבות האמור, טען המשיב כי החשבוניות והרישומים בספרי החברה שנוגעים  
16 לחאלד וחברתו בשנת 2011 נשללים והוא קבע כי יש לראותם כהכנסות של  
17 המערער בסך של 721,248 שקלים ובנוסף, סך של 10,000 שקלים הנוגעים  
18 להמחאה שניתנה לבנם של המערערים, אשר נרשם בספרי החברה כתשלום  
19 לחברת ספאד, הינו פיקטיבי וקבע כי יש לראותו כהכנסה של המערערים.  
20  
21 9. המשיב קבע בהתאם לאמור כי:  
22 א. יש לראות בהכנסות ע"ס 731,248 שקלים כהכנסות של המערערים ממשכורת  
23 לפי סעיף 2(2) לפקודה, בשנת 2011 או לחילופין, לראות בהכנסות אלה  
24 כתשלום דיבידנד לפי סעיף 2(4) לפקודה, בשנת 2012.  
25 ב. יתרת החוב של המערער בדוחותיה הכספיים של החברה ליום 31.12.13, בסך  
26 104,224 שקלים, יחשבו כהכנסה בידי המערערים מדיבידנד לפי סעיף 2(4)  
27 לפקודה, בשנת 2013.  
28  
29 10. בנוסף לאמור, המשיב טוען כי יש לחייב את המערערים בקנס גירעון בגין  
30 התרשלותם בדיווח על הכנסותיהם לשנים 2011-2013, בהתאם לסעיף 191  
31 לפקודה.  
32



**בית המשפט המחוזי בירושלים**  
**בפני כב' השופט אביגדור דורות**

27 ביוני 2022

ע"מ 16-02-40803 זבדצקי ואח' נ' פקיד שומה ירושלים  
ע"מ 16-02-40890 אפ-גרדאבל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

1 **השומה למערערת (ע"מ 16-02-40890):**

2 11. בנוסף לפירוט השומה ביחס למערערים כאמור לעיל, יש להוסיף כי במסגרת  
3 התשתית העובדתית הנוגעת לחאלד קבע המשיב כי המערערת לא התקשרה עם  
4 חאלד בנוגע לחשבוניות שהתקבלו לכאורה מחברתו.

5  
6 12. לאור האמור, המשיב לא התיר למערערת לנכות הוצאות ע"ס 425,000 שקלים  
7 בשנת 2011. המדובר בהוצאות המפורטות ב-6 חשבוניות (ע"ס 493,000 שקלים),  
8 שהעביר חאלד באמצעות חברתו בנוגע לעבודות שסופקו לחברת אינטל.

9  
10 13. בנוסף, המשיב קבע (ביום 31.12.14) כי במכלול השיקולים הוא מצא לנכון לראות  
11 את פנקסי המערערת כבלתי קבילים לשנות המס 2010 ו-2011 בהתאם להוראות  
12 סעיף 130(יא)(1) לפקודה.

13  
14 **עיון בחומרי החקירה עליהם התבסס המשיב:**

15  
16 14. המערערים קובלים על כך שהמשיב עשה דין לעצמו וסירב להעביר להם את חומרי  
17 החקירה עליהם התבסס המשיב במסגרת קביעותיו בשומות הנ"ל וזאת, בניגוד  
18 להוראות בית המשפט העליון במסגרת רע"א 291/99 ד.נ.ד. אספקת אבן ירושלים  
19 ואח' נ' מנהל מע"מ, פ"ד נח(4) 221 (14.4.04) (להלן: "פס"ד ד.נ.ד.") שם נקבע  
20 (בסעיף 21 לפסק הדין):

21 "מסקנתי היא אפוא שגישתו הגורפת של המנהל – שלפיה  
22 החיסיון הוא הכלל, והגילוי הינו, אם בכלל, החרוג – אינה יכולה  
23 לעמוד. כזכור, מדובר במצב שבו שומתן העצמית של העוסקות  
24 נדחתה על-ידי המנהל, וזה קבע להן שומה חלופית לפי המידע  
25 שבידו. בהחלטותיו הטיל המנהל ספק במהימנותן של העוסקות,  
26 ולמעשה האשימן ברמייה באמצעות "חשבוניות פיקטיביות".  
27 אלה האשמות חמורות. הן מחייבות את העוסק במס שלא תכנן  
28 לשלם. הן מטילות עליו עלויות של ניהול השגה, ואולי אף ערעור  
29 וערעור שני. הן מעמידות אותו בפני אפשרות היותו חשוד בעבירות  
30 פליליות. הן פוגעות בשמו הטוב ובכבודו. מצב קשה זה מצוי בלב



**בית המשפט המחוזי בירושלים**  
**בפני כב' השופט אביגדור דורות**

27 ביוני 2022

ע"מ 16-02-40803 זבדצקי ואח' נ' פקיד שומה ירושלים  
ע"מ 16-02-40890 אפ-גרדאבל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

- 1                   לכם של המצבים שסביבם התגבשה במשפטנו זכות העיון  
2                   במסמכי הרשות. במצב כזה הנטל להצדיק את מניעת העיון – בכל  
3                   מקרה ומקרה – הוא על הרשות. הנחת המוצא היא כלל הגילוי.  
4                   לעוסק זכות לעיין בחומר ששימש להחלטה נגדו, ולא רק זכות  
5                   לפירווי מידע, הפזורים בין שורותיה של הנמקה לאקונית".
- 6
- 7                   15. המערערים טענו כי בהתאם לאמור, נפגעה זכותם להליך הגון והמשיב פעל בניגוד  
8                   לדין כאשר התבסס בשומותיו על חומרים שלא היו גלויים למערערים.  
9
- 10                   16. המשיב הסביר במסגרת השומה כי החומרים שימשו אותו לצורך התיק הפלילי  
11                   הנ"ל. עוד הסביר המשיב כי חלקים מהחומרים הוקראו למייצג המערערים אך  
12                   הם מצדם לא הסתפקו בכך וביקשו לקבל את החומרים של התיק הפלילי בניגוד  
13                   לדין (ראו בקשר לכך ס' 13 לנימוקי השומה שהוגשו ביום 22.5.16).
- 14
- 15                   17. עוד טען המשיב כי לא ניתן היה למסור את החומרים משום ששימשו במקביל  
16                   לחקירה הפלילית שהתנהלה ושהביאה בסופו של דבר להגשת כתב אישום כנגד  
17                   המערער 1 ומר גונן. בהמשך הועמדו לעיון המערערים החומרים אלא שאז התברר,  
18                   בדיעבד, שהחומרים היו ברשות המערערים כל העת. יתרה מכך, חלק מהחומרים  
19                   נחשפו לרו"ח זקבד במהלך ההליך והתאפשר לו להעתיק מהחומרים חלק ממה  
20                   שרלבנטי לגבי העניין ושלא פוגע בחקירה אלא שהוא העדיף, משיקוליו שלו, שלא  
21                   להעתיק את החומרים הרלבנטיים או להוציא את נימוקי השומה מהמערכת.  
22
- 23                   18. בהמשך לאמור, המשיב טען כי התברר בהמשך כי המסמכים הרלבנטיים היו  
24                   בחזקתם של המערערים והם עשו בהם שימוש (וראו בקשר לכך טענות המשיב  
25                   בסעיפים 55-58 לסיכומיו).
- 26
- 27                   19. בפסיקה נקבע, כי על רשות המסים לגלות לנישום את מלוא המסמכים אשר  
28                   שימשו כבסיס להחלטתה בעניינו של אותו הנישום, כנגזרת מזכות הטיעון ובגדר  
29                   חובתה של רשות המסים לנהוג בשקיפות ככל רשות מנהלית וראו בקשר לכך פס"ד  
30                   ד.נ.ד. הנ"ל; רע"א 09/302 יניב ניסים נ' פקיד שומה גוש דן (5.8.2009); רע"א  
31                   12/9153 מנהל מס ערך מוסף נ' הקורנס מפעלי עופרת בע"מ (25.2.2013); רע"א  
32                   17/7998 פלוני נ' רשות המסים (13.11.2017); ע"מ (מחוזי באר שבע) -22771-01-



**בית המשפט המחוזי בירושלים**  
**בפני כב' השופט אביגדור דורות**

27 ביוני 2022

ע"מ 16-02-40803 זבדצקי ואח' נ' פקיד שומה ירושלים  
ע"מ 16-02-40890 אפ-גרדאבל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

- 1 20 יוגן הנדסה בע"מ נ' מנהל מע"מ אשדוד (31.01.2021) ואח'.
- 2
- 3 20. במכלול השיקולים אני מוצא לנכון לקבוע כי המערערים אכן נפגעו מכך שהמשיב
- 4 בחר שלא לחשוף בפניהם את כלל החומרים, ששימשו אותו כבסיס לקביעת
- 5 השומות. העובדה שהמשיב בחר לחשוף בפני רו"ח זקבך טפח, ולהסתיר טפחיים,
- 6 הביאה לפגיעה מסוימת באפשרות הצגת טיעוניהם של המערערים בנוגע לשומה
- 7 (וראו בקשר לכך פרוטוקול, ע' 59-60).
- 8
- 9 21. יתרה מכך, העובדה שהמשיב החליט בסופו של דבר (עם תום החקירה הפלילית)
- 10 להגיש כתב אישום כנגד המערער 1 ועובד החברה, אינם מעלה או מורידה מהחובה
- 11 המוטלת על המשיב לחשוף בפני הנישום את החומרים ששימשו אותו כבסיס
- 12 לשומה ולאפשר לו לעיין בחומרים המשמשים בסיס לשומה נגדו, לפחות ממועד
- 13 סיום החקירה הפלילית והגשת כתב האישום.
- 14
- 15 22. יחד עם זאת, מסקנתי היא כי למרות הפגיעה המסוימת במערערים בדיוני ההשגה,
- 16 אין בפעולותיו של המשיב כשלעצמן לפסול את השומה. ראו לעניין זה את דבריו,
- 17 היפים לענייננו, של כב' השופט ד' מינץ בע"א 5072/19 שווארמה א.ש. בע"מ נ'
- 18 פקיד שומה חדרה (9.5.21), פסקאות 15-16, שם נאמרו הדברים הבאים, בהקשר
- 19 של הפרת החובה להעניק לנישום זכות להשמיע את טענותיו בדיוני השומה:
- 20 **"המסקנה המתבקשת מכך היא, כי ההחלטה של המשיב לדחות את**
- 21 **השגותיהם על אף שלא עברה ביקורת מינהלית נאותה, עברה ביקורת**
- 22 **שיפוטית שריפאה בדיעבד את המחדל וכי בסופו של יום לא נגרם למי**
- 23 **מהמערערים עיוות דין אשר בכוחו להוביל לקבלת ערעוריהם".**

**טענות המערערים:**

- 24
- 25
- 26 23. המערערים טוענים כי המשיב שגה בשומתו עת קבע כי סך של 264,480 שקלים,
- 27 שהיו אמורים להיות משולמים לחאלד באמצעות שלוש המחאות, הגיעו לכיסו של
- 28 המערער 1 בשנת 2011. המשיב חייב את המערערים, אך בפועל שלושת המחאות
- 29 האמורות בוטלו במהלך שנת 2012. נטען, כי המשיב חייב את המערערים בגין
- 30 סכום זה, חיוב כפול עת קבע כי יש לחייב את המערערים בגין סכום זה גם בשנת
- 31 2011 וגם בשנת 2012.
- 32



**בית המשפט המחוזי בירושלים**  
**בפני כב' השופט אביגדור דורות**

27 ביוני 2022

ע"מ 16-02-40803 זבדצקי ואח' נ' פקיד שומה ירושלים  
ע"מ 16-02-40890 אפ-גרדאבל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

- 1 המערערים טוענים כי המשיב שגה עת קיבל את עדותו של חאלד לגבי כך שלא  
2 קיבל תשלום על סך 425,000 שקלים (בשישה תשלומים) בשנת 2011. המערערים  
3 טוענים כי על המשיב היה לדחות את עדותו של חאלד אשר ניסה להציל את עורו,  
4 עת טען את שטען כנגד המערערים. יתרה מכך, המערערים טוענים כי הציוד סופק  
5 לאינטל ולכן היה על המשיב להכיר בתשלום כהוצאה ולא היה מקום לקביעתו של  
6 המשיב, כי סכום זה הוא הכנסה של המערער 1. בקשר לאמור, המערערים טוענים  
7 כי על המשיב היה לפעול בהתאם להוראת חוזר 2/2012 של רשות המיסים הקובע  
8 כיצד עליו לנהוג כשלדעתו מדובר בחשבוניות פיקטיביות. המדובר בכך שנקבע כי  
9 על המשיב היה להכיר בהוצאה שהוצאה, גם אם לדעתו מדובר בחשבוניות  
10 פיקטיביות, שכן המוצרים סופקו על-ידי המערערים לאינטל ואין על כך חולק  
11 (פרוטוקול, ע' 184-187).  
12
- 13 המערערים טוענים כי לא היה מקום לקבוע שנותרה למערער יתרת חוב על סך של  
14 104,224 שקלים (אשר יוחסה כהכנסה למערער 1) בגין שנת 2013 וזאת לאור  
15 העובדה שיתרת החוב לסוף 2013 נסגרה בחודש אוגוסט 2014.  
16
- 17 המערערים קובלים על דרך ניהול ההליך על-ידי המשיב הן בתיק דנן והן בתיק  
18 הפלילי. כך לדוגמא, המערערים טוענים כי המשיב פעל על מנת למנוע מהם גישה  
19 לעובדי החברה ולמנהל החשבונות ומנע מהם את האפשרות למסור את גרסתם.  
20 המערערים גם קובלים (כפי שהובא לעיל בהרחבה) כי המשיב מנע מהם גישה  
21 לחומרי החקירה עליהם התבסס בהוצאת השומה וכי כל כולה של השומה  
22 מתבססת על עדותו של חאלד אשר אין לתת בו כל אמון.  
23
- 24 המערערים קובלים על כך שהמשיב ערבב בין ההליכים השונים המתנהלים  
25 במקביל, כך לדוגמא נטען כי התובע בתיק הפלילי ישב באולם בית המשפט בזמן  
26 חקירת המצהירים ו"חקר", באמצעות עורך הדין של המשיב בתיק האזרחי, את  
27 המערער, שאל שאלות, ביקש לצרף מסמכים והדברים באו לידי ביטוי בניהול  
28 חקירתו של המערער 1 (פרוטוקול, ע' 20, ש' 25-29; ע' 21, ש' 1-6) ובתשובותיו  
29 שניתנו מפחד התיק הפלילי שנוהל במקביל.  
30
- 31 לגבי החיוב בסך של 10,000 שקלים שהופקדו לחשבונו של בנם של המערערים  
32 אסף, טענו המערערים כי הם הגישו ביום 6.4.21 בקשה להוצאת הסעיפים  
33 הרלבנטיים והודאתו של אסף מתצהיר המשיב והעלו את הדבר גם במסגרת הדיון



**בית המשפט המחוזי בירושלים**  
**בפני כב' השופט אביגדור דורות**

27 ביוני 2022

ע"מ 16-02-40803 זבדצקי ואח' נ' פקיד שומה ירושלים  
ע"מ 16-02-40890 אפ-גרדאבל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

- 1 (פרוטוקול, ע' 62, ש' 19-31 וכן, ע' 64). לטענת המערערים חקירת הבן אסף נעשתה  
2 בניגוד להוראות סעיף 135(4) לפקודת מס הכנסה ולכן דינה לדחיה.  
3  
4 29. המערערים טוענים כי לא היה מקום לחייבם בקנס גירעון ולפסול את הספרים וכי  
5 לא היה מקום להעדיף את גרסת חאלד. לטענת המערערים, המשיב לא פעל באופן  
6 המצדיק לפסול את הספרים ולהטיל קנס גרעון. נטען, כי חקירתה של הגב' לוסטיג  
7 הביאה למסקנה כי היא הכירה את הפרטים לאשורם וכי הסתמכה על מסמכים  
8 ונתונים לא רלבנטיים (וראו לדוגמא פרוטוקול, ע' 183, ש' 2-4).  
9  
10 30. המערערים טוענים כנגד קבלת עדותו של חאלד על-ידי המשיב. המערערים מפנים  
11 לתיק הפלילי ולעדויותו של חאלד שם ותוקפים את אמינותו ואת ההבטחות  
12 שהבטיח לו המשיב בתמורה לעדותו כנגד המערערים. במכלול נסיבות העניין  
13 המערערים טוענים כי לא היה מקום להעדיף את עדותו של חאלד על עדויותיהם  
14 של המערערים ומי מטעמם.  
15

**טענות המשיב:**

- 16  
17  
18 31. המשיב טוען כי במכלול הראיות עולה כי בדין הוצאו צווי השומה למערערים.  
19 לטענת המשיב, עולה כי המערער 1 ומר עמרם גונן שהיה עובד החברה, פעלו על  
20 מנת להונות את רשויות המס והפעילו לצורך כך את חאלד, שהוציא להם, לפי  
21 עדותו, חשבוניות פיקטיביות ולא ביצע עבורם עבודות כלשהן.  
22  
23 32. נטען, כי למערער 1 הוצאה שומה אשר קבעה כי הוצאות שהוצאו כביכול על-ידי  
24 החברה נכנסו לכיסו כדיבידנד או כמשכורת ולא הועברו לצדדים שלישיים. לטענת  
25 המשיב, השומה התבססה על חקירה שנפתחה כנגד המערער והחברה (כמפורט  
26 בהרחבה לעיל במסגרת פרקי השומה).  
27  
28 33. בהתאם למפורט לעיל בפרקי השומה ולאחר חקירה נרחבת של המעורבים השונים  
29 וביניהם חאלד, עובדי החברה, המערער 1 ובנו נקבע כי סך כולל של 731,248  
30 שקלים הן הכנסה בידי המערער מדיבידנד לפי סעיף 2(4) לפקודה ובהמשך לכך,  
31 המערער חייב בשיעור מס בהתאם לסעיף 125ב לפקודה בשנת 2011.  
32  
33 34. לחילופין, המשיב קבע כי את הסכום הכולל הנ"ל כהכנסה ממשכורת לפי סעיף





**בית המשפט המחוזי בירושלים**  
**בפני כב' השופט אביגדור דורות**

27 ביוני 2022

ע"מ 16-02-40803 זבדצקי ואח' נ' פקיד שומה ירושלים  
ע"מ 16-02-40890 אפ-גרדאבל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

- 1 (2)2 לפקודה ו/או הכנסה לפי סעיפים (1)2 או (10)2 לפקודה נוכח העובדה  
2 שהמערער שימש בשנים הרלבנטיות כמנהל שכיר בחברה.  
3
- 4 35. לחילופין, המשיב קבע כי ככל שייקבע כי סך של 264,480 ₪ מתוך הסכום הנ"ל  
5 התקבל בידי המערער 1 בשנת 2012 ולא 2011, יהיה מקום להוסיף סכום זה  
6 להכנסתו החייבת בשנת 2012 כהכנסה מדיבידנד לפי סעיף (4)2 לפקודה.  
7
- 8 36. לטענת המשיב הוכח במסגרת ההליך דנן כי ששת החשבונות שהוציא חאלד הן  
9 חשבונות פיקטיביות והדברים מתבססים בראש ובראשונה על הודאתו והרשעתו  
10 של חאלד במסגרת ת"פ 16-07-17430. בנוסף לאמור, המערער 1 בחר לשמור על  
11 זכות השתיקה בחקירתו ובמסגרת עדותו בפני בית המשפט ניכר כי הוא זוכר  
12 סלקטיבית בלבד את פרטי הדברים. לטענת המשיב, מחקירתו של המערער 1 עולה  
13 בבירור כי לא נסתרה גרסתו של חאלד וכי המערער 1 לא הצליח לשכנע בטענותיו.  
14 כך, לדוגמא, המערער 1 לא הצליח להסביר מדוע כאשר סופקו דברי נגרות לאינטל  
15 (פרוטוקול, ע' 13, ש' 19-20) על אחת החשבונות הופיע כי סופקו מרצפות  
16 (פרוטוקול, ע' 14, ש' 19-21).  
17
- 18 37. לטענת המשיב, עדותו של המערער 1 לא הצליחה ליישב את הפער שבין התאריכים  
19 בהוצאת החשבונות מטעם החברה של חאלד לעומת החשבונות שהתקבלו  
20 מאינטל. כך, לדוגמא, החברה קיבלה חשבונות ביוני 2011 ובאוקטובר 2011 בעוד  
21 לאינטל החברה הוציאה חשבונות לאורך כל השנה. נטען, כי המערער 1 לא הצליח  
22 להסביר את הפער בזמנים (פרוטוקול, ע' 16, ש' 29). גם אופן ביצוע התשלום  
23 לחאלד לא תאם את המפורט בכרססת הנהלת החשבונות של החברה (פרוטוקול,  
24 ע' 16, ש' 15-17; ע' 26, ש' 29-28 ועוד).  
25
- 26 38. לטענת המשיב, עדותו של עובד החברה עמרם גונן מספקת גרסה אחרת לאופי  
27 העבודה עם חאלד, גרסה שאינה נתמכת בעובדות וסותרת את טענותיהם של  
28 המערער 1 ושל רו"ח זקבד (שטען שיכול להיות שמדובר היה בספק אחר  
29 (פרוטוקול, ע' 49, ש' 24-28) ובכך סתר את טענות העדים האחרים מטעם  
30 המערערים), לפיה הפער בין החשבונות נובע מפערים בין מועדי אספקת הסחורה  
31 על-ידי חאלד לבין התקנתה אצל אינטל (פרוטוקול, ע' 76, ש' 8; ע' 78, ש' 12-14).  
32
- 33 39. לטענת המשיב, רו"ח זקבד אישר כי פעולותיהם של המערערים הביאו למצב בו



**בית המשפט המחוזי בירושלים**  
**בפני כב' השופט אביגדור דורות**

27 ביוני 2022

ע"מ 16-02-40803 זבדצקי ואח' נ' פקיד שומה ירושלים  
ע"מ 16-02-40890 אפ-גרדאבל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

- 1 לא ניתן לדעת כמה כסף שולם לחאלד במזומן וזאת על אף שאם היו פועלים כנדרש  
2 ניתן היה לדעת זאת באמצעות מערכת הנהלת החשבונות של החברה (פרוטוקול,  
3 ע' 52, ש' 5-23).
- 4
- 5 40. המשיב טוען כי המערערים פעלו בניגוד לדין כאשר ההמחאות שנרשמו לטובת  
6 תשלום לחאלד לא הועברו אליו אלא נפדו באמצעות צדדים שלישיים ונטען כי  
7 הכספים לא הועברו לחאלד אלא למערער 1. המשיב מסתמך על כך שחאלד לא  
8 קיבל את הכספים שנרשמו בחשבוניות, על עדותו במסגרת חקירתו מיום 19.5.13  
9 אשר הוגשה כנספח י' לתצהיר מטעם המשיב ושבמסגרתה אמר חאלד כך: "אני  
10 רוצה להדגיש שאף סכום מכל החשבוניות שאני הוצאתי ונתתי לחברת אפגרדבל,  
11 למרות שכתבתי שקיבלתי את הכספים של החשבוניות האלה במזומן, אני לא  
12 קיבלתי כסף במזומן לא מעמרם, לא מזלמן, לא מאפגרדבל ולא ממישהו אחר"  
13 (ש' 51-55 לחקירתו).
- 14
- 15 41. המשיב טוען כי גם בחקירתה של הגב' קורליק (אשר שמשה במועדים הרלבנטים  
16 כמנהלת החשבונות של החברה) מיום 22.11.12, אשר הוגשה כנספח י"א לתצהיר  
17 מטעם המשיב, היא העידה כי היא פדתה המחאות שנרשמו על שם חאלד והעבירה  
18 את הכספים למערער 1 בהתאם להוראותיו.
- 19
- 20 42. המשיב טוען, כי חלק מההמחאות נפדו באמצעות חלפן כספים בשם משה אלבו,  
21 אשר מסר בחקירתו כי המערער 1 השתמש בשירותיו מספר פעמים (חקירתו  
22 הוגשה כנספח ט"ו לתצהיר המשיב).
- 23
- 24 43. השומה התייחסה גם להמחאה על סך של 10,000 שקלים, שנמסרה לאסף בנם של  
25 המערערים, כאשר בהנהלת החשבונות של החברה נרשם כתשלום לספק בשם  
26 "ספאד". לטענת המשיב, אסף העיד בחקירתו כי קיבל מאביו (המערער 1) את  
27 ההמחאה והפקידה בחשבונו, בעוד ההמחאה נרשמה בספרי החשבונות של החברה  
28 כתשלום לספק "ספאד". המערער 1 בעדותו לא זכר את פרטי המקרה (פרוטוקול,  
29 ע' 23, ש' 8-10). גם רו"ח זקבך לא הצליח להסביר את פשר ההמחאה המדוברת  
30 ובעדותו בקשר לכך לא ידע לספק הסברים המניחים את הדעת (פרוטוקול, ע' 65,  
31 ש' 5-21).
- 32
- 33 44. המשיב טוען כי בכל הנוגע לחוזר 2/2012 אין הוא טוען כי החברה לא הוציאה את



**בית המשפט המחוזי בירושלים**  
**בפני כב' השופט אביגדור דורות**

27 ביוני 2022

ע"מ 16-02-40803 זבדצקי ואח' נ' פקיד שומה ירושלים  
ע"מ 16-02-40890 אפ-גרדאבל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

- 1 ההוצאה לצורך רכישת הציוד שנמכר לאינטל, אלא שהציוד הנ"ל לא נרכש  
2 מחאלד. המדובר בכך, שלחברה היו ספקים רבים אחרים והמשיב אינו כופר בכך  
3 שהציוד נרכש באמצעות אחד הספקים האחרים שסיפקו לחברה סחורה בסך כולל  
4 של כ-9.5 מיליון שקלים במהלך שנת 2011.  
5  
6 45. לאור האמור, המשיב טוען כי יש לקבל את עמדתו בנוגע לאי אישור ההוצאה  
7 הנוגעת לחשבונות שהוציאה החברה בשליטתו של חאלד. נטען כי, הדברים  
8 תואמים את דבריו של רו"ח זקבך (שהובאו לעיל) ואת הסבריה של הגב' לוסטיג  
9 במסגרת עדותו (פרוטוקול, ע' 189, ש' 6-15 וכן ע' 190).  
10  
11 46. לגבי הטענה כי שלוש המחאות בוטלו בשנת 2012 – המשיב טוען כי עד כה לא  
12 הומצאו לו ההוכחות לכך וטענה שנטענה בעלמה במסגרת דיוני ההוכחות אינה  
13 מהווה הוכחה חותכת לאמיתות הטענה. בקשר לכך, המשיב מותיר את הוכחת  
14 הטענה פתוחה ומסכים כי יתאפשר למערערים להציג את ההוכחות בנוגע לביטול  
15 ההמחאות ובהתאמה תתוקן השומה שהוצאה לשנת 2011.  
16  
17 47. המשיב מסכים במסגרת סיכומיו כי המערערים סגרו את יתרת החובה (על סך של  
18 104,224 שקלים) באמצעות תשלום של המחאה על סך של 130,000 שקלים.  
19 המשיב טוען כי טופס לא מושחר הוגש לראשונה בדיוני ההוכחות והיה מקום  
20 להציגו במועד מוקדם יותר ולספק הסבר בהיר יותר לגבי מקור ההמחאה.  
21  
22 **פסילת הספרים:**  
23  
24 48. עיון בנימוקי הערעור מטעם המערערים מעלה כי הם אינם מתייחסים כלל לעניין  
25 פסילת הספרים על-ידי המשיב. יתרה מכך, גם בחקירת המצהירה מטעם המשיב  
26 לא מצאו המערערים לחקור אותה בסוגיה זו. בהמשך לכך, המערערים מצאו לנכון  
27 לטעון, כבדרך אגב, במסגרת סיכומיהם כי לא היה מקום לפסילת הספרים (וראו  
28 בקשר לכך סעיף 109 לסיכומי המערערים). אין בטענה סתמית זו בכדי להביא  
29 לביטול קביעתו של המשיב.  
30  
31 49. במה שלמעלה מן הצורך, אדון עתה בפסילת הספרים על-ידי המשיב.  
32  
33 50. המשיב קבע (ביום 31.12.14) כי ספרי החשבונות של המערערות לשנות המס



**בית המשפט המחוזי בירושלים**  
**בפני כב' השופט אביגדור דורות**

27 ביוני 2022

ע"מ 16-02-40803 זבדצקי ואח' נ' פקיד שומה ירושלים  
ע"מ 16-02-40890 אפ-גרדאבל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

- 1 שבשומה (2010-2011) הם בלתי קבילים בהתאם להוראות סעיף 130(יא)1  
2 לפקודה. קדמו לקביעה זו חקירה נרחבת של המשיב ופערים בין הרישום שביצעה  
3 החברה בפנקסיה לבין אופן התשלום לספקים השונים, רישומים לא עקביים  
4 בכרטסת ופערים בחשבוניות שהוצאו על-ידם.  
5  
6 51. בשל העובדה שהמשיב לא מצא כי ניתן להסתמך על ספרי החברה וכי הם נוהלו  
7 תוך סטייה מהוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבוניות), התש"ג-1973 (להלן:  
8 **"הוראות ניהול ספרים"**), ניתנה החלטת המשיב לפסול את הספרים.  
9  
10 52. אין מחלוקת בין הצדדים כי המערערת עוסקת במסחר ושהמחזור שלה עלה על  
11 סך של 1.95 מיליון שקלים ובשל כך, היה עליה לנהל מערכת חשבוניות בהתאם  
12 לתוספת י"א - סעיף 2(א) להוראות ניהול הספרים.  
13  
14 53. ניהול ספרים בהתאם להוראות ניהול ספרים היא חשובה והכרחית לצורך יעילות  
15 תפקידו של המשיב. הדבר נועד לאפשר למשיב ביקורת יעילה, מהירה וקלה על  
16 חשבוניותיו של הנישום ומאפשר למשיב להגיע לקביעה נכונה של מס אמת (וראו  
17 בקשר לכך: ע"מ (ת"א) 14-10-39182 דייגי – **נמל תל-אביב בע"מ נ' פקיד שומה**  
18 **תל אביב 1** (12.7.18) (להלן: **"עניין דייגי"**); ע"מ (חי') 5058/97 **שייח'ה נ' פקיד**  
19 **שומה חדרה** (4.5.15)).  
20  
21 54. מטרת הוראות ניהול הספרים היא ליצור מערכת סדורה של חשבוניות אשר  
22 תכליתן היא ליצור מערכת רישום כזו שתאפשר למשיב מעקב וביקורת יעילים  
23 ומהירים. נישום אשר מבצע רישום חלופי להוראות ניהול הספרים מונע את אותה  
24 ביקורת יעילה ומהירה של המשיב ומחייב את פקיד השומה לפשפש במסמכים של  
25 כל נישום ונישום באופן פרטני ולנסות ולהבין את כוונותיו בכל רישום ורישום  
26 ולנסות ולהתחקות אחר קבלת התקבולים למיניהם. דרך זו של התנהלות סותרת  
27 את תכלית ההוראות. לפיכך נדרש כל נישום לפעול על פי ההוראות ולרשום את  
28 כלל התנהלותם הכספית בהתאם לדרישות הדין השונות. נישום שלא פועל  
29 בהתאם להוראות ניהול הספרים, חזקה עליו כי פועל בניגוד לדין (וראו בקשר  
30 לכך: ע"א 81/25 **קפה "נאוה" שותפות רשומה נ' פקיד השומה ירושלים, פ"ד**  
31 **לז** (3) 818 (1983), ע"א 83/475 **פקיד השומה פתח תקוה נ' כץ, פ"ד מא** (1) 804(1)



בית המשפט המחוזי בירושלים  
בפני כב' השופט אביגדור דורות

27 ביוני 2022

ע"מ 16-02-40803 זבדצקי ואח' נ' פקיד שומה ירושלים  
ע"מ 16-02-40890 אפ-גרדאבל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

- 1 [\(1987\), ע"א 83/706 פוטו ברנר חיפה בע"מ נ' פקיד השומה חיפה, פ"ד מ \(2\) 78](#)  
2 [\(\(1986\)\).](#)
- 3  
4 55. המשיב טען כי בדין פסל את ספרי החברה. לטענת המשיב הוכח כי הרישום  
5 בכרטסת החברה לא היה עקבי ולא התכתב עם החשבונות שהוצאו לאינטל. עוד  
6 טען המשיב כי שיטת התשלום לחאלד לא תאמה את הרישום בפנקסי החברה ובין  
7 היתר בשל כך נפסלו ספריה. רו"ח זקבד התחמק ממתן מענה בהיר לגבי הפערים  
8 שהתגלו בין הרישום לבין הביצוע במסגרת חקירתו (פרוטוקול, ע' 52, ש' 5-25;  
9 שם, ע' 55, ש' 2-12).
- 10  
11 56. במכלול הנתונים, מצאתי לנכון לקבל את עמדת המשיב בנוגע לפסילת הספרים  
12 ולא להתערב בהחלטתו והיא נותרת על כנה. הצטברות הליקויים שהוצגו בניהול  
13 ספרי החברה מביאה למסקנה הברורה כי המערערים התנהלו באופן בלתי תקין  
14 ובהיקף שמצדיק את פסילת הספרים. התנהלות המערערים נעשתה בניגוד ברור  
15 להוראות ניהול הספרים בצורה הפוגעת באפשרות להסתמך על נתונים המתועדים  
16 בספרי החברה והמשיב פעל כדין כאשר פסל את הספרים (וראו בקשר לכך:  
17 את עניין דייגי; [עמ"ה 96/3013 קלוד רפאל ואח' נ. פקיד שומה ירושלים](#)  
18 [\(22.12.1999\), ע"ש 98/1615 סגל אלון נ' מנהל המכס והמע"מ - באר שבע](#)  
19 [\(\(10.03.1999\)\).](#)
- 20  
21 57. בקשר לניהול ספרי החשבונות בהתאם להוראות הדין אביא את הדברים הבאים  
22 שנאמרו במסגרת ע"ש (מחוזי באר שבע) [99/1671 ס.א.ס שיווק מיכשור ובקרה](#)  
23 [ופיתוח בע"מ אזולאי עמי נ' אגף המכס ומע"מ באר-שבע \(15.07.2001\)](#)  
24 המתאימים גם לענייננו:
- 25 "5. ... דרישת הוראות הניהול, לגבי ניהול ספרי חשבונות, בצורה  
26 מסוימת, לא באה, במטרה להכביד על העוסק, אלא מטרתה היא,  
27 לקבוע נהלים אחידים, לכל העוסקים, בענף מסוים, על מנת לאפשר  
28 למבקרי המס, לעקוב ביעילות ולבדוק האם נרשמו ודווחו כל  
29 העיסקות... מטרת הוראות הניהול, היא לקבוע שיטה אחידה של  
30 ניהול ספרי חשבונות, לגבי עוסקים בענפים שונים. שיטה אחידה זו,  
31 תאפשר בדיקה טובה ויעילה של ספרי החשבונות. לא ייתכן שעוסק



בית המשפט המחוזי בירושלים  
בפני כב' השופט אביגדור דורות

27 ביוני 2022

ע"מ 40803-02-16 זבדצקי ואח' נ' פקיד שומה ירושלים  
ע"מ 40890-02-16 אפ-גרדאבל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

1 יחליט על דעת עצמו, לפטור עצמו מחובה שתקנות הטיילו עליו...אולם  
2 לא ייתכן, שכל עוסק, יחליט לגבי עצמו, מתי הוא צריך לנהל ספרים  
3 שנדרשו בתקנות, ומתי הוא פטור מניהול ספרים כאלה. אם כל עוסק  
4 יחליט לגבי עצמו החלטות מסוג זה, יביא הדבר לאנדרלמוסיה שלמה  
5 ושלטונות המס לא יוכלו לבדוק את ספרי העוסקים... "מקום שטיב  
6 ספרי החשבונות וצורת ניהולם נקבעו בהוראות, אין עוד לערער על  
7 חשיבות ומשמעות של פגם זה או אחר, שבספרי חשבונותיו של  
8 הנישום. כל סטיה מההוראות – פרט לסטיה טכנית או מקרית שאין  
9 לה השפעה ממשית על מהימנות החשבונות – מסמיכה את פקיד  
10 השומה לעשות שומה, לפי מיטב השפיטה. נכון הדבר, אין זה עדיין  
11 סוף פסוק. עוד נשארתי בידי הנישום הזכות להוכיח, אם הוא יכול,  
12 שהשומה היתה מופרזת. אך הוא עושה זאת כאדם, שאין בידי פנקסי  
13 חשבונות תקינים. זאת הנחת היסוד בערעור מעין זה, ואין מקום,  
14 במסגרת אותו ערעור, לדיון על חשיבותם היחסית של הפגמים  
15 והסטיות שנמצאו בספרי החשבונות. הם נפסלו כבר על ידי החוק עצמו  
16 ושוב אין להכשירם. לא רק גזירת הכתוב היא, אלא יש גם טעם בדבר.  
17 הוראות הנציב הן פרי עבודתם של מומחים לתורת החשבונאות, וכשם  
18 שלא מן המידה הוא שבתי המשפט יתערבו למשל, בעריכת כללים  
19 ותקנות הקובעים אחוזי נכות לכל מיני נפגעים, כי זוהי שאלה  
20 למומחים לרפואה, כך נראה לי שגם בתחום החשבונאות, מוטב שלא  
21 בתי המשפט אלא אנשי מקצוע, כיד בקיאותם הטובה עליהם, יקבעו,  
22 מה לדעתם דרוש, ומה אינו דרוש, כדי להבטיח ניהול חשבונות תקין.  
23 והשיקול (שאף הוא נזכר על ידי השופט) שאפילו ניהול ספרים  
24 המקיים לכאורה את כל דרישות החוק אינו תמיד ערובה שלמה  
25 ובטוחה נגד העלמת תגמולים, ודאי שאין בו, בשיקול זה, כדי למעט את  
26 כוחן המחייב של ההוראות".

58. כאמור, בחינת טענות הצדדים והראיות שהוצגו בפניי מביאות למסקנה כי המשיב



**בית המשפט המחוזי בירושלים**  
**בפני כב' השופט אביגדור דורות**

27 ביוני 2022

ע"מ 16-02-40803 זבדצקי ואח' נ' פקיד שומה ירושלים  
ע"מ 16-02-40890 אפ-גרדאבל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

1 פעל כדין כאשר החליט לפסול את ספרי החברה. טענות המערערים במסגרת  
2 העדויות שנשמעו חיזקו מסקנה זו כאשר לא ניתנו הסברים מספקים לגבי  
3 התנהלות המערערים ועשיית הדין העצמי בניגוד להוראות הדין ובניגוד לפסיקה.  
4 במצב דברים זה, אין מקום להתערב בהחלטת המשיב לפסול את הספרים והיא  
5 נותרת בעינה.

**נטל ההוכחה ונטל השכנוע:**

- 6  
7  
8
- 9 59. כידוע, הכלל בדיני המס (כפי שהוא גם במשפט האזרחי) הוא כי על המערערים  
10 מוטל נטל הראיה והשכנוע, שכן הם מוגדרים "המוציא מחברו". יתרה מכך,  
11 במסגרת סעיף 155 לפקודה נקבע חריג לכלל זה: "**חובת הראיה כי השומה היא**  
12 **מופרזת תהיה על המערער; אולם אם המערער ניהל פנקסים קבילים... חיביים**  
13 **פקיד השומה או המנהל, לפי העניין, להצדיק את החלטתם**".  
14
- 15 60. המחלוקת בענייננו היא, בין היתר, בקשר לאופן הרישום של החשבונות שהוציא  
16 ספק החברה, אופן התשלום ששולם לו ודרך הרישום של הדברים בפנקסי החברה.  
17 מדובר במחלוקת פנקסית, דהיינו, מחלוקת שאת התשובה לה ניתן היה למצוא  
18 בנתונים שבספרי החברה. במצב דברים שבו היה נקבע כי ספרי החברה היו  
19 קבילים, הייתה מוטלת על המשיב חובת ההצדקה של השומה שהוציא. מהראיות  
20 שהוצגו והובאו לעיל בהרחבה עולה כי המערערים אינם קובלים על כך שהמשיב  
21 קבע כי הפנקסים נוהלו לעיתים באופן בעייתי (וראו בקשר לכך דבריו של המערער  
22 1 בפרוטוקול, ע' 23, ש' 8-10 ודבריו של רו"ח זקבך שם, ע' 65, ש' 5-21). עולה כי  
23 פסילת הספרים שנעשתה על-ידי המשיב לשנים 2010 ו-2011 נעשתה כדין.  
24
- 25 61. יתרה מכך, גם אם הייתי קובע כי ספרי החברה היו קבילים, ולא כך נקבע, נטל  
26 הראיה העיקרי היה עדיין רובץ על פתחם של המערערים להוכיח טענותיהם, כי  
27 השומה שהוצאה על ידי המשיב היא מופרזת.  
28
- 29 62. בכל הנוגע לנטל השכנוע, הרי שהוא ממשיך לחול על המערערים לאורך ההליך  
30 כולו. גם במקרה שהיה נקבע כי פנקסיה החברה קבילים, ולכן על המשיב להצדיק



**בית המשפט המחוזי בירושלים**  
**בפני כב' השופט אביגדור דורות**

27 ביוני 2022

ע"מ 16-02-40803 זבדצקי ואח' נ' פקיד שומה ירושלים  
ע"מ 16-02-40890 אפ-גרדאבל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

- 1 את החלטתו להוציא שומה לפי מיטב השפיטה, אין חובה על המשיב, לצורך הרמה  
2 של נטל ההצדקה, להוכיח על ידי ראיות מדויקות כי שומתו היא מדויקת לגמרי.  
3 המשיב בענייננו ביצע חקירה מעמיקה בנתוני החברה ובירורים לגבי הפער שבין  
4 הרישומים לביצוע בפועל ומצא פערים מסוימים ביניהם. בעשותו כך, הנטל  
5 העיקרי להוכיח כי השומה היא מופרזת, מוטל על המערערים (וראו בקשר לכך:  
6 [ע"א 12/4493 צדוק ביבי נ' מדינת ישראל פקיד שומה ירושלים 1 \(13.4.2014\)](#)  
7 וההפניות שבמסגרתו).
- 8
- 9 63. בענייננו, כאשר נבחנת השומה לפי מיטב השפיטה, במקום בו ספרי המערערות  
10 נפסלו, אין די באמירות כלליות ובעדויות בעל פה של המערערים בכדי להרים את  
11 הנטל המוטל עליהם, אלא נדרש מהן להציג ראיות אובייקטיביות לתמיכה  
12 בטענותיהם ואין בניסיונות המערערים להיבנות מכך שבית המשפט יאמין  
13 להצהרותיהם ועדויותיהם ועליהם היה לתמוך טענותיהן בראיות של ממש (וראו  
14 בקשר לכך: [ע"א 86/352 פקיד שומה פתח תקוה נ' יצחק אורן, פ"ד מד\(2\) 554,](#)  
15 560 (1990)).
- 16
- 17 64. לסיכום פרק זה אביא את דבריו של ביהמ"ש העליון בע"א [19/5072 שווארמה](#)  
18 [א.ש. בע"מ נ' פקיד שומה חדרה \(09.05.2021\)](#):  
19
- 20 "ובאשר לנטל המוטל על המשיב בעת קביעת השומה לפי מיטב  
21 שפיטתו. נישום שספריו נפסלו כונה בפסק הדין המנחה מקדמת דנא  
22 כ"נישום הפורק ממנו עול חוק והוראות" (עניין בדולח, עמ' 498; וראו  
23 עוד: ע"א 23/88 לוי נ' פקיד השומה, ירושלים, פ"ד מה(1) 472  
24 (1991)). משנפסלו הספרים, נטל השכנוע כי השומה לפי מיטב  
25 השפיטה היא מופרזת מוטל כאמור על המערער (ע"א 2/81 שפירא נ'  
26 פקיד השומה חיפה, פ"ד לח(2) 414, 414-418 (1984) (להלן: עניין  
27 שפירא)). וממילא בתחילה גם נטל הבאת הראיות (ע"א 892/20 פקיד  
28 שומה חיפה נ' פאר [פורסם בנבו] (4.11.2020)). במסגרת זו, כאשר אין  
29 בסיס מוצק להערכת הכנסתו של הנישום, מן הטעם שספריו נפסלו,





בית המשפט המחוזי בירושלים  
בפני כב' השופט אביגדור דורות

27 ביוני 2022

ע"מ 16-02-40803 זבדצקי ואח' נ' פקיד שומה ירושלים  
ע"מ 16-02-40890 אפ-גרדאבל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

1 בית המשפט לא יתערב בשומה שהוצאה לפי מיטב השפיטה, אף אם  
2 לא עלה בידי המשיב לבססה על ראיות שאפשר להעמידן למבחן אלא  
3 "היא כולה פרי ניחושו והשערותו" (ע"א 352/86 פקיד שומה פתח-  
4 תקווה נ' אורן, פ"ד מ"ד(2) 554(1990)). ברי, כי אין משמעות הדבר  
5 שהמשיב רשאי לערוך שומה בשרירות ועליו להפעיל שיקול דעת סביר  
6 מצדו. אולם בהתחשב ב"נזק הראייתי" שנוצר על ידי הנישום שספריו  
7 נפסלו, ובהינתן נתונים חלקיים, הגמישה הפסיקה את דרישת הראיה  
8 המנהלית לצורך קביעת השומה (עניין שחאדה, פסקה 9 לפסק דינו של  
9 השופט (כתוארו אז) ח' מלצר)... ממילא, הנטל המוטל על הנישום  
10 להוכיח שנפל פגם בשומה הוא רב. לא די בהצבעה על ראיות מהן עולה  
11 שהיה מקום לקבוע שומה אחרת, אלא על הנישום להוכיח כי הערכת  
12 פקיד השומה הייתה שרירותית או מופרכת בעיקרה, באמצעות הגשת  
13 ראיות אמינות וברורות משלו (ע"א 734/89 פיקנטי תעשיות מזון בע"מ  
14 נ' פקיד שומה גוש דן, פ"ד מו(5) 309, 31-320(1992))."

15  
16 65. כאמור, בענייננו המערערים לא הביאו ראיות חותכות לטענותיהן. יתרה מכך, לא  
17 מצאתי כי בעדותו של המערער 1 או רו"ח זקבך יש בכדי להסביר את הפערים  
18 שנמצאו בין הרישום בפנקסי החברה לבין הביצוע של התשלומים בפועל.  
19 עדויותיהם היו חסרות בפרטים היכולים להסביר את הפערים האמורים ולא היה  
20 בהם בכדי לסתור את קביעותיו הסבירות של המשיב במסגרת השומה.

**דיון והכרעה:**

21  
22  
23  
24 66. בהמשך לקביעותי בנוגע לפסילת הספרים ונטל ההוכחה, אדון עתה בנפרד בכל  
25 אחת מן הסוגיות שהועלו במסגרת הערעורים ואציג את טענות הצדדים בקשר  
26 לאותה הסוגיה ואכריע בנוגע לכל סוגיה בנפרד.

27  
28 67. הסוגיה הראשונה – שלוש ההמחאות שבוטלו. המערערים טענו כי שלוש  
29 המחאות שהיו מיועדות לתשלום לחאלד בשנת 2011, בוטלו במהלך שנת 2012.  
30 המשיב בסיכומיו הסכים לקבל לידי הוכחות לביטול ההמחאות וככל שיוצגו



**בית המשפט המחוזי בירושלים**  
**בפני כב' השופט אביגדור דורות**

27 ביוני 2022

ע"מ 16-02-40803 זבדצקי ואח' נ' פקיד שומה ירושלים  
ע"מ 16-02-40890 אפ-גרדאבל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

- 1 הוכחות לשביעות רצונו, ניתן יהיה לבטל את החיוב על סך של 264,480 שקלים.  
2  
3 68. לאור הסכמת המשיב, נקבע בזאת כי המערערים יציגו לפני המשיב ראיות  
4 המוכיחות כי המחאות אלה בוטלו ובהתאם לכך, תתעדכן שומת המערערים לשנת  
5 2011.  
6  
7 69. היה והמערערים לא יציגו לפני המשיב את הראיות הנ"ל תוך 90 יום ממועד פסק  
8 הדין, החיוב הנ"ל יעמוד בתוקפו במסגרת השומה לשנת 2011, כהכנסה של  
9 המערער ממשכורת בהתאם להוראות סעיף 2(2) לפקודה.  
10  
11 70. **הסוגיה שנייה – סגירת יתרת החובה של המערער 1 בחברה.** על פי שומת המערער  
12 הייתה לחובתו יתרת חובה על סך של 104,224 שקלים. לאחר הגשת הערעורים,  
13 הציגו המערערים מסמכים לא מושחרים במסגרת הליך ההוכחות. בהתאם לכך,  
14 המשיב הסכים להכיר בהפקדת סך של 130,000 שקלים ובכך שהדבר יהווה סגירת  
15 יתרת החובה (וראו בקשר לכך את סעיף 68 לסיכומי המשיב).  
16  
17 71. לאור הסכמת המשיב נקבע בזאת, כי יתרת החובה נסגרה, והחיוב במס של  
18 המערער בגינה, מבוטל.  
19  
20 72. **סוגיה שלישית – תשלום המחאה על סך של 10,000 שקלים לאסף זבצקי.**  
21 במכלול הראיות שהוצגו בפני אני קובע כי המשיב הוכיח כי בניגוד לרשום בספרי  
22 החברה (כי המחאה שולמה כביכול לספק "ספאד") המחאה הועברה ושולמה  
23 לבנם של המערערים אסף והוא הפקידה בחשבון הבנק שלו ושל רעייתו. המדובר  
24 בכך שאסף עצמו בחקירתו הודה בדבר (כפי שהובא לעיל), המערער 1 לא זכר את  
25 פרטי המקרה ולא חלק על העובדות שהוטחו בפניו. בפרוטוקול, ע' 23, ש' 3-10  
26 נאמרו הדברים הבאים:  
27  
28  
29 **"ש.מציג לך את נספח ו' לתצהיר מטעמנו מכרססת של חברת ספאד**  
30 **אצל המערערת. סומן בחץ שורה של של תנועה 10422 שעניינה זה מתן**  
31 **שיק על סך 10,000 שקלים לחברת ספאד והאסמכתא זה שיק 6698**  
32 **למי השיק הזה ניתן.**  
33 **ת. לבן שלי אסף.**  
34 **ש. למה?**



**בית המשפט המחוזי בירושלים**  
**בפני כב' השופט אביגדור דורות**

27 ביוני 2022

ע"מ 16-02-40803 זבדצקי ואח' נ' פקיד שומה ירושלים  
ע"מ 16-02-40890 אפ-גרדאבל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

- 1 ת. לא זוכר איך זה הגיע אליו ולמה.
- 2 ש. אתה מסכים אתי ששיק שנרשם בהנהלת החשבונות לספק ספאד
- 3 ניתן לבן שלך?
- 4 ת. זה מה שכתוב אבל לא זוכר למה".
- 5
- 6 73. גם רו"ח זקבך לא הצליח להסביר את פשר ההמחאה המדוברת ובעדותו בקשר
- 7 לכך לא ידע לספק הסברים המניחים את הדעת בקשר לכך (פרוטוקול, ע' 65, ש' 21-5).
- 8
- 9
- 10 74. בקשר לכך, מתאים לדחות גם את טענת המערערים כי אסף נחקר בניגוד להוראות
- 11 סעיף 135(4) לפקודה וזאת משום שאסף הפקיד לחשבונו את ההמחאה ונחקר בשל
- 12 כך ולא בשל היותו בנו של המערער 1. בנסיבות העניין אני דוחה את טענת
- 13 המערערים בקשר לכך.
- 14
- 15 75. בקשר לכך, דחיתי במסגרת הדיון את בקשת המשיב להסתמך על המקרה דנן
- 16 בקשר למקרים נוספים שנטענו כנגד המערערים וזאת בכדי לערער את מהימנות
- 17 המערער 1 (וראו בקשר לכך את החלטתי מפרוטוקול, ע' 24, ש' 6-7).
- 18
- 19 76. **סוגיה רביעית – רכישת המוצרים שסופקו לאינטל.** המחלוקת העיקרית בין
- 20 הצדדים ניטשה בנוגע לטיב היחסים שהיו בין חאלד לבין המערערים. המשיב,
- 21 שהסתמך על עדותו של חאלד במסגרת חקירתו אצל המשיב, על עדותו בתיק
- 22 הפלילי ועל הודעתו במסגרת ת"פ 16-07-17430, טען כי כל היחסים בין המערערים
- 23 לחאלד היו פיקטיביים ונועדו לשם הוצאת חשבוניות פיקטיביות ובכך להגדיל את
- 24 הכנסתו של המערער 1. עוד טען המשיב כי הרישום בספרי החברה לא תאם את
- 25 סדר קבלת התשלומים מאינטל ואת דרך התשלום לחאלד בפועל.
- 26
- 27 77. המערערים טענו כי לא היה מקום להתבסס על עדותו של חאלד, אשר משמש כעד
- 28 מדינה בתיק הפלילי וגרסתו נועדה כל כולה על מנת למלט עצמו מאימת הדין.
- 29 המערערים לא חולקים על כך שספרי החברה ואופן התשלומים בפועל אינו תואם
- 30 האחד את השני, אך טוענים בקשר לכך כי כך ביקש חאלד לקבל את התשלום עבור
- 31 שירותיו (במזומן שקלי או דולרי). המערערים עוד טוענים שבפועל הם הוציאו את
- 32 ההוצאה בגין רכישת הציוד שסופק לאינטל ולכן לא היה מקום שלא להכיר
- 33 בהוצאה זו. בקשר לכך, מפנים המערערים לחוזר 2/12 של רשות המיסים אשר



**בית המשפט המחוזי בירושלים**  
**בפני כב' השופט אביגדור דורות**

27 ביוני 2022

ע"מ 16-02-40803 זבדצקי ואח' נ' פקיד שומה ירושלים  
ע"מ 16-02-40890 אפ-גרדאבל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

- 1 קובע כי יש להכיר בהוצאה בתנאים מסוימים, גם אם החשבוניות פיקטיביות  
2 (ולטענתם אין מדובר בחשבוניות פיקטיביות כלל ועיקר).
- 3  
4 78. חוזר 2/12 של מס הכנסה קובע בסעיף 2.4 (תחת הכותרת "חשבוניות מס שהוצאו  
5 שלא כדין") כך:
- 6 **"בפסיקה נוצרה הבחנה בין ניכוי מס תשומות לעניין מע"מ המחייבת**  
7 **הימצאותה של חשבונית מס שהוצאה כדין, לבין היבטי שומות מס**  
8 **הכנסה אותן ניתן לערוך על פי מיטב השפיטה ובהתבסס על אומדן**  
9 **ושיקול דעת הנובע מניסיונו ומומחיותו של פקיד השומה. לאור האמור,**  
10 **יתכנו מצבים בהם מסמך הנחזה להיות חשבונית מס לא יוכר ע"י**  
11 **ממונה מע"מ אך ההוצאה תוכר ע"י פקיד השומה..."**
- 12
- 13 בסעיף 3 נקבעו "הוראות כלליות" לגבי אמות המידה לבחינת השומה לנישום אשר  
14 אין בידו את החשבוניות בגין ההוצאה. במסגרת סעיף 3.2 נקבע כך:
- 15
- 16 **" על מנת לקבוע את ההוצאות האמיתיות אותן יש לנכות מהכנסתו של**  
17 **העסק, אשר יצאו בייצור ההכנסה, על פקיד השומה לקבוע את מהותן**  
18 **ומטרתן של ההוצאות בהתאם לאמור בסעיף 2 לעיל, ולאמוד את**  
19 **ההוצאות על סמך ניסיונו והבנתו תוך שימוש באמצעים הקיימים**  
20 **לקביעת האומדנים, ולהביא בחשבון, בין היתר, את הנקודות הבאות...**  
21 **3.2.1 פקיד השומה צריך להיווכח כי אכן יצאה הוצאה בעסקו של**  
22 **הנישום וזאת על ידי בחינת המקרה הרלוונטי בהתאם לאמור בסעיף 2**  
23 **לעיל...**
- 24 **3.2.2 יש לבחון את גובה התשלום שבוצע בפועל עם אמצעי זיהוי של**  
25 **הצד המקבל... נדגיש למקרה זה, כי תשלום ששולם בשטרי כסף יביא**  
26 **למצב בו יהיה קשה להסתמך על ראייה זו, וזאת לאור מניעת האפשרות**  
27 **למעקב אחר הסכום המשולם והמתקבל...**
- 28 **3.2.3 בדיקת הסכמים וחוזים חתומים על ידי הצדדים ואשר קובעים**  
29 **את מהותה וסכומה של ההוצאה הנדרשת (הסכמי שירותים, חוזה**  
30 **רכישת נכסים וכד').**
- 31 **3.2.4 בדיקת הערכות שווי או מסמכים המעידים על שווי הנכס אשר**  
32 **נעשו למטרות שונות ...**
- 33 **3.2.9 התרת הוצאות בגין רכישת נכסים ומוצרים או בגין עבודות אשר**



בית המשפט המחוזי בירושלים  
בפני כב' השופט אביגדור דורות

27 ביוני 2022

ע"מ 16-02-40803 זבדצקי ואח' נ' פקיד שומה ירושלים  
ע"מ 16-02-40890 אפ-גרדאבל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

1 בוצעו בפועל אך ללא אסמכתאות תקפות, צריך ותהיה מלווה בבדיקת  
2 סקרי שוק המעריכים את שווי השוק הנהוג בעסקאות מסוג דומה בין  
3 צדדים שאינם קשורים לצורך בחינת סבירות ההוצאה.  
4 3.2.10 במידה והנישום אינו עומד תחת נטל ההוכחה, פקיד השומה  
5 ישום את הכנסתו על בסיס תסקירים כלכליים, השערות ואומדנים  
6 מקובלים בענף בו עוסק הנישום, בהתאם לתדריכים שמפרסמת מעת  
7 לעת החטיבה הכלכלית של רשות המיסים ובאמצעות סיוע וליווי  
8 מכלכלני הרשות..."

9  
10 בקשר לאמור העיד רו"ח זקבך בפרוטוקול, ע' 65, ש' 24 – ע' 66, ש' 11 :  
11 "ש. הפנית לחוזר 2/12 אם אני מבין נכון את הטענה שלך החשבונות  
12 שניתנו על ידי מוגרבי למערערת הם פיקטיביות נכון?  
13 ת. נכון אבל אנו בדעה שהחשבונות הן אמיתיות ולא פיקטיביות.  
14 כאשר פקיד השומה נוכח שהיתה קניה והוא לא יודע מי הספק עליו  
15 להכיר בהוצאה. במקרה שלנו פקיד השומה לא הסכים להכיר  
16 בהוצאה.  
17 ש. אני מציג לך את החוזר, נספח 6, סעיף 1.1... כלומר אתה טוען  
18 שהחשבונות יצאה שלא כדין אבל צריך להכיר בה למרות זאת. זו  
19 טענתך?  
20 ת. לא. לדעתנו החשבונות הוצאו כדין ושולמו כדין אבל לטענת מס  
21 הכנסה שהחשבונות האלה פיקטיביות, גם במקרה הזה מס הכנסה  
22 היה חייב להכיר בהוצאה וזאת בהתאם לחוזר מס' 2/12.  
23 ש. מצד אחד אתה אומר שהן לא פיקטיביות ומצד שני אם הן כן אז  
24 עדיין צריך להכיר בהוצאה?  
25 ת. אני אומר שהחשבונות הן לא פיקטיביות והוצאו ושולמו כדין, אבל  
26 לשיטת מס הכנסה או בהתאם לתצהיר של מר מוגרבי שזה פיקטיבי,  
27 צריך היה להכיר בהוצאה כיון שאין ספק שהחומרים האלה נמכרו  
28 לאינטל".

29  
30  
31 80. הדברים עלו גם במסגרת חקירת הגב' לוסטיג, עת נעשה ניסיון להבהיר את  
32 התנגדות המשיב להכיר בהוצאה בהתאם להוראות חוזר 2/12 וראו בקשר לכך  
33 פרוטוקול, ע' 183, ש' 20 – ע' 188, ש' 3 :  
34 "כב' השופט. מבחינתכם מכרו לאינטל רהיטים?"



**בית המשפט המחוזי בירושלים**  
**בפני כב' השופט אביגדור דורות**

27 ביוני 2022

ע"מ 16-02-40803 זבדצקי ואח' נ' פקיד שומה ירושלים  
ע"מ 16-02-40890 אפ-גרדאבל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

- 1 ת. מכ-, הייתה עסקה מול אינטל, כן.  
2 כב' השופט. אינטל קיבלה בפועל רהיטים?  
3 ת. אנחנו לא חולקים על העובדה הזאת.  
4 כב' השופט. אוקיי. אינטל שילמה למישהו עבור הרהיטים האלה?  
5 ת. אנחנו גם על זה לא חולקים.  
6 כב' השופט. אתם לא חולקים שהיא שילמה למערערת?  
7 ת. כן.  
8 כב' השופט. לא.  
9 כב' השופט. אתם יוצאים מנקודת הנחה שהמערערת קנתה את  
10 המוצרים האלה איפה שהוא?  
11 ת. כן.  
12 כב' השופט. רק אתם סבורים שהיא לא קנתה את זה מחאלד מוגרבי?  
13 ת. בדיוק! כי בדוח של 2011 יש לחברה הוצאות של קצת יותר מ-9  
14 מיליון ו-600, יש לי פה את הדוח ואני יכולה להפנות לסכום המדויק.  
15 ...  
16 כב' השופט. אבל נניח.  
17 ת. כדי לספק סחורה.  
18 כב' השופט. נניח שאתם לא יודעים ממי המערערת קנתה את המוצרים  
19 האלה שסופקו לאינטל, הציגו לכם כאילו חאלד מוגרבי הוא זה שמכר  
20 להם את המוצרים האלה ואתם לא מאמינים, עד כאן זה נכון?  
21 ת. כן.  
22 כב' השופט. אבל ממישהו הם היו חייבים לקנות את זה כי אחרת הם  
23 לא יכלו לספק את זה לאינטל.  
24 ת. נכון.  
25 כב' השופט. אז למה לא להכיר בהוצאה?  
26 ת. כי אם יש בדוח עוד... הטענה של החברה, החברה לא באה ואמרי לי  
27 – תקשיבי, מדובר בחשבונית זרה, "חשבונית זרה" זה ש-א' סיפק את  
28 הסחורה.  
29 כב' השופט. אני יודע מה זה "חשבונית זרה".  
30 ת. אז הם, לא זו הייתה הטענה, הם דבקו בטענה שזה חאלד כאשר  
31 העדויות היו סותרות לטענה שלהם, הם לא טענו מישהו אחר סיפק את  
32 זה ובאו, הם אפילו ניסו להוכיח לי כשאמרתי להם – אבל יש לכם עוד  
33 ספקים בסכום כל-כך גבוה בדוח, מי אמר שלא רכשתם משם את



בית המשפט המחוזי בירושלים  
בפני כב' השופט אביגדור דורות

27 ביוני 2022

ע"מ 16-02-40803 זבדצקי ואח' נ' פקיד שומה ירושלים  
ע"מ 16-02-40890 אפ-גרדאבל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

1 הסחורה? כי חאלד אומר שהוא לא יספק. הם לא באו ועשו לי עבודה  
2 של ניתוח – תראי, כל זה הספקים שיש לנו והוא מספק... הנה תראי,  
3 העסק שלו, הלוגו שלו נניח הוא מספק רק ציוד משרדי ולא ריהוט, הוא  
4 מספק רק מ-, כל מיני מוצרים אחרים ולא מה שסיפקנו לאינטל, לא  
5 נעשתה כזאת עבודה, לא באו והוכיחו לי שכל ה-9 מיליון ו-600 אלף לא  
6 היה שם את הסחורה שהוא סיפק. עכשיו, כאשר אני מדברת על  
7 התיאום של 425 אלף שקלים מתוך סכום של קרוב ל-10 מיליון שקלים  
8 זה משהו שהוא... זה לא שאני באה ואומרת מתוך ה-9 מיליון 600 אני  
9 לא מתירה, נניח אפריז לכיוון השני, 7 מיליון שקלים של הוצאה ואז  
10 אני אומרת – רגע, אני אדרש לשאלה – אז מאיפה באמת רכשו את  
11 הסחורה הזאת? אני... בסך הכל נשארו בדוח הוצאות שהמשיב לא  
12 תיאם אותם של כמעט 10 מיליון שקלים שבעצם הם יכלו בקלות,  
13 המוצרים של ה-425 אלף שקלים יכלו בקלות להיבלע באותם ספקים.  
14 כב' השופט. אבל נניח שאתם לא קיבלתם תשובה לשאלה ממי  
15 המערערת רכשה את המוצרים האלה שהיא ספקה לאינטל, האם  
16 החוזר לא אומר שצריך להכיר בהם כהוצאה?  
17 ת. החוזר נותן כמה שלבים, הוא בא ואומר אם יש חשבונית כזאת א  
18 הוא נותן כמה, פקיד השומה יתייחס לנקודות הבאות והוא מונה מספר  
19 נקודות שפקיד השומה צריך להתייחס אליהם, דבר ראשון פקיד  
20 השומה למשל צריך להתייחס שבאמת הייתה הוצאה, אז אני חושבת  
21 שבשלב הזה אכן הייתה הוצאה כי סיפקו אכן משהו לאינטל, לא חלקנו  
22 על העובדה אבל יש פה הוצאות אחרות והם לא אמרו לנו, יש שם גם  
23 נקודה שאם אומרים למשל לעקוב אחרי המעקב של התשלום ויש שם  
24 הערה שאם התשלום נעשה בשטרי כסף, כלומר, אני מתרגמת את זה  
25 במזומן, יהיה מאד-מאד קשה לבוא ולהוכיח שאכן ההוצאה שולמה,  
26 אז גם פה כאשר זה בשטרי כסף הם טוענים לחאלד, אין לי מעקב לבוא  
27 ולבדוק איזה ספק באמת קיבל ואז אולי להניח את דעתי".

28  
29  
30 81. במכלול הנתונים והנסיבות המסקנה המתבקשת היא כי גם אם המשיב הגיע  
31 למסקנה כי מדובר בחשבוניות פיקטיביות, אין ספק כי ההוצאה ברכישת הציוד  
32 שסופק לחברת אינטל, הוצאה בפועל ולכן היה מקום להכיר בהוצאה לצורך ייצור  
33 הכנסה וזאת בניגוד לקביעת המשיב.



**בית המשפט המחוזי בירושלים**  
**בפני כב' השופט אביגדור דורות**

27 ביוני 2022

ע"מ 40803-02-16 זבדצקי ואח' נ' פקיד שומה ירושלים  
ע"מ 40890-02-16 אפ-גרדאבל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

- 1
- 2 82. חוזר 2/12 הנ"ל קובע אמות מידה שבהתבסס עליהן היה על המשיב להכיר
- 3 בהוצאה.
- 4
- 5 83. כפי שהובא בפירוט לעיל, המצהירה מטעם המשיב לא הסבירה באופן משביע רצון
- 6 את קביעותיה כי ההוצאות לרכישת הציוד שסופק לאינטל "יכלו בקלות להיבלע
- 7 באותם ספקים". מדובר בתשובה שאין לה כל ביסוס ואשר נטענה בעלמה, מבלי
- 8 לבחון את הדברים באופן רציני. יתרה מכך, רו"ח זקבד (פרוטוקול, ע' 49, ש' 2-6)
- 9 טען: "לא מצאנו ספק שסיפק נגרות מלבד מוגרבי, עברנו על כל רשימת הספקים,
- 10 כולם חילקו חלקי מחשבים, היחיד שסיפק נגרות זה מוגרבי... יש ספרים, עברנו
- 11 על רשימת הספקים לחפש אם יש עוד ספק שסיפק מוצרי נגרות שאינטל רכשה,
- 12 שולחנות למיניהם, ולא היה רק מוגרבי, וחברתו סיפקו את זה". הסבריו של רו"ח
- 13 זקבד כי נעשו בדיקות מקיפות של כלל ספקי החברה מביאה למסקנה כי
- 14 האפשרות שספקים אחרים סיפקו את הסחורה האמורה נבחנה על ידי רואה
- 15 החשבון של המערערים ומנגד, המשיב לא יכול להסתפק בטיעונים בעלמה כפי
- 16 שנעשה במקרה דנן. אין זה סביר בעיני לדרוש מן המערערים להגיש, במסגרת
- 17 הערעורים, תיעוד מלא ומפורט של כל הרכישות מכל הספקים, על מנת להפריך
- 18 את הטענה של המשיב, כאילו רכישת הציוד שנמכר לאינטל, חבוייה במסגרת אחת
- 19 או יותר מן העסקאות של רכישת תשומות מכל הספקים של החברה.
- 20
- 21 84. המסקנות העולות מן הדברים הן כדלקמן:
- 22 א. אין להתבסס על עדותו של חאלד בהליכים הפליליים בקשר ליחסים שלו עם
- 23 המערערים. בקשר לכך, אני מקבל את עמדת המערערים כי חאלד ניסה להציל
- 24 עורו והעיד כי לא סיפק למערערים דבר, בעוד המערערים הצליחו להוכיח כי
- 25 היה בין הצדדים קשר עסקי כלשהו וראו בקשר לכך את דבריו של מר דוד
- 26 אחדות במסגרת חקירתו אצל המשיב מיום 11.2.13, ע' 2, 33-39, (הוגש
- 27 כמע/10):
- 28 ש. האם אתה מכיר את חאלד מוגרבי?
- 29 ת. את חאלד אני ראיתי מדי פעם כשהוא היה בא לזלמן או לעמרם
- 30 ב"אפגרדבל" הוא לא הוצג בפני אני יודע שהוא חאלד כי גם עזרתי לו מדי
- 31 פעם להעמיס ציוד על האוטו שלו. חאלד היה לקוח של חברת "אפגרדבל",
- 32 הוא נראה כמו חמסניק, הולך עם גלביה, יש לו זקן, חופש כיפה גדולה לבנה,
- 33 בגובה של כמטר שבעים וחמש בערך, מבנה גוף בינוני...".





בית המשפט המחוזי בירושלים  
בפני כב' השופט אביגדור דורות

27 ביוני 2022

ע"מ 16-02-40803 זבדצקי ואח' נ' פקיד שומה ירושלים  
ע"מ 16-02-40890 אפ-גרדאבל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

1 ובהמשך לכך את חקירת המצהירה מטעם המשיב בנוגע לעדותו של דוד  
2 אחדות בנוגע לקשר העסקי שהיה בין הצדדים (פרוטוקול, ע' 178, ש' 16 – ע'  
3 181, ש' 3).  
4 ב. גם אם נצא מנקודת מוצא הנוחה למשיב ונקבע כי המערערים לא הוכיחו  
5 שההוצאה הוצאה כנגד חשבוניות של החברה בבעלות חאלד, אזי הסבריו של  
6 המשיב בקשר לאי הכרה בהוצאה בהתאם לחוזר 2/12 נדחים. כאמור, היה  
7 מקום להכיר בהוצאה במסגרת השומה בהתאם להנחיות החוזר והמשיב טעה  
8 כאשר לא הכיר בהוצאה וניסה לייחס את ההוצאה ברכישת המוצרים שנמכרו  
9 לאינטל לתשלומים ששולמו לספקים אחרים וזאת ללא כל ביסוס וללא כל  
10 ראיות המבססות מסקנה זו.

11  
12 85. לאור האמור לעיל, נקבע, כי יש להכיר בניכוי הוצאות בסך של 425 אלף שקלים  
13 בהתבסס על 6 חשבוניות שהונפקו על ידי חברת "עולם המחשב" בניהולו של חאלד  
14 מוגרבי בסך כולל של 493 אלף שקלים כולל מע"מ.

קנס גירעון:

15  
16  
17  
18 86. המערערים חויבו בקנס גרעון בהתאם לסעיף 191 לפקודה, מאחר ולא הוכח  
19 למשיב כי המערערים לא התרשלו בהגשת דוחות המס לשנות המס הרלבנטיות  
20 שבערעור. עוד נטען כי הוכח שספרי החשבונות של החברה לא תאמו את הוצאת  
21 הכספים והתשלומים השונים לספקים. לטענת המשיב, התנהלות המערערים עולה  
22 כדי רשלנות רבתי בעריכת הדוחות.

23  
24 87. סעיף 191 לפקודה קובע כדלקמן:

25 "א) בסעיף זה, 'גרעון' – הסכום שבו עודף המס שנישום חייב בו על  
26 המס שהוא חייב על פי הדו"ח שלו לפי סעיף 131, או סכום המס  
27 שנקבע לפי סעיף 145(ב) אם לא הגיש דו"ח כאמור, הכל לפי העניין.  
28 (ב) נישום שלגביו נקבע גרעון העולה על 50% מהמס שהוא חייב בו ולא  
29 הוכיח להנחת דעתו של פקיד השומה שלא התרשל בעריכת הדו"ח  
30 שמסר או באי מסירת דו"ח, יהא חייב בקנס בשיעור של 15% מסכום  
31 הגרעון".

32



בית המשפט המחוזי בירושלים  
בפני כב' השופט אביגדור דורות

27 ביוני 2022

ע"מ 16-02-40803 זבדצקי ואח' נ' פקיד שומה ירושלים  
ע"מ 16-02-40890 אפ-גרדאבל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

- 1 .88 בענייננו, השאלה היא האם המערערים התרשלו בעריכת הדוחות שמסרו למשיב.  
2 לעניין זה ראוי להזכיר את שנאמר בע"א 11/1134 ר.מ. שביט מבנים חברה לבניין  
3 השקעות ופיתוח נ' פקיד שומה באר שבע (12.5.13) (פסקה 31):  
4 "השאלה מהי 'התרשלות' לצורך סעיף 191 טרם נתלבנה באופן מקיף  
5 בבית משפט זה. בפרשת ליכטנשטיין (ע"א 70/285 פקיד השומה תל  
6 אביב 4 נ' ליכטנשטיין, פ"ד כה(1) 155 (1971)) ציין בית המשפט, כי  
7 כאשר שוכנע בית המשפט שהנישום פעל בכנות ובתום לב, כי אז אין  
8 לייחס לו רשלנות. מפסיקת בתי המשפט המחוזיים עולה, כי כאשר  
9 הנישום אינו מספק ראיה או הסבר מניח את הדעת לפגמים שנמצאו  
10 בדיווחיו וכאשר משקלם המצטבר של הליקויים משמעותי כי אז יוטל  
11 הקנס (ע"מ (י-ם) 10/423 ר-ס חברה לייבוא וייצור מזון בע"מ נ' פקיד  
12 שומה ירושלים [פורסם בנבו] (7.2.2013)). כן יוטל הקנס כאשר מאופן  
13 הדיווח הכולל של הנישום עולה תמונה של פגמים המעידים על חוסר  
14 תשומת לב ראויה, זאת גם אם התקבלו בחלקן טענות הנישום בערעורו  
15 בבית המשפט (עמ"ה (י-ם) 09/7 עזריה נ' פקיד שומה ירושלים  
16 [פורסם בנבו] (18.6.2012)). בעמ"ה (ת"א) 87/139 סמואי נ' פקיד  
17 שומה גוש דן [פורסם בנבו] (17.11.1987) מציין בית המשפט המחוזי,  
18 כי העובדה שספריו של נישום נפסלו אינה מצביעה כשלעצמה על  
19 התרשלות בעריכת הדו"ח. אכן, גם ההפך נכון. אף במקרה – כבמקרה  
20 דנא – בו לא נפסלו הספרים, אין באי-פסילת הספרים כדי לקבוע מיניה  
21 וביה שהנישום לא התרשל. עם זאת, בהחלט יש רגליים לסברה  
22 שבמקרה כזה יש לבחון את שאלת ההתרשלות במשנה זהירות".  
23  
24 .89 במקרה הנדון, שוכנעתי כי התנהלות המערערים עולה כדי "רשלנות". משקלם  
25 המצטבר של הפגמים שנמצאו בדיווחי המערערים לשנות המס שבערעור, מטה את  
26 הכף לחובתם. אשר על כן, אין מקום להתערב בהחלטת המשיב לחייב את  
27 המערערים בפסילת הספרים ובהטלת קנס הגירעון.  
28  
29 .90 הואיל והערעורים התקבלו בחלקם, יהיה על המשיב לחשב מחדש את סכום הקנס,



**בית המשפט המחוזי בירושלים  
בפני כב' השופט אביגדור דורות**

27 ביוני 2022

ע"מ 16-02-40803 זבדצקי ואח' נ' פקיד שומה ירושלים  
ע"מ 16-02-40890 אפ-גרדאבל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

בהתאם לרכיבים שהערעור בגינם נדחה.

**סוף דבר :**

91. לאור כל האמור לעיל, הערעורים מתקבלים בזאת ביחס למרבית הסוגיות, למעט בסוגיה השלישית.

92. לעניין הוצאות המשפט, יש להתחשב בכך כי הערעור בסוגיה השלישית נדחה, כי הערעור בסוגיה השנייה התקבל רק לאחר המצאת מסמכים מטעם המערערים במסגרת דיוני ההוכחות, וכי הערעור בסוגיה הראשונה טרם הוכרע לאור הסכמת המשיב לקבלת ראיות חדשות. בנסיבות אלה, על אף קבלת הערעור במחלוקת העיקרית (הסוגיה הרביעית), אין מקום לחייב את המשיב בהוצאות ועל כן, כל צד יישא בהוצאותיו.

**המזכירות תמציא את פסק הדין לב"כ הצדדים.**

ניתן לפרסם את פסק הדין.

ניתן היום, כ"ח בסיוון התשפ"ב, 27 ביוני 2022, בהעדר הצדדים.

אביגדור דורות, שופט