



בית המשפט המחוזי בירושלים

30 ינואר 2024

ע"מ 19-09-57941-09 חרש נ' פקיד שומה ירושלים 1

בפני כב' השופט אביגדור דורות

המערער:

עאמר חרש

ע"י ב"כ עו"ד יעקב אריאל

נגד

המשיב:

פקיד שומה ירושלים 1

ע"י ב"כ עו"ד רועי כהן

מפרקליטות מחוז ירושלים (אזרחי)

פסק דין

לפניי ערעור על שומה בצו מיום 13.8.19, על פי סעיף 152(ב) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן – הפקודה), בנוגע לשנות המס 2006-2010.

רקע והליכים קודמים

1. מדובר בהליך המשכי להליך קודם, שהתנהל בבית משפט זה בפני כב' השופט ד' מינץ בע"מ 40960-06-12, שבו ניתן ביום 25.1.15 פסק דין, אשר דחה את רובו של הערעור מטעם המערער, תוך מתן הוראות למשיב לתקן את השומה לפי מיטב השפיטה שהוצאה למערער.

2. לאור האמור, בפרק זה נביא דברים שנכתבו בפסק הדין הנ"ל, שיסבירו את חילוקי הדעות בערעור בהליך שלפניי. תחילה נצטט את פסקה 1 לפסק דינו של כב' השופט מינץ:

"1. המערער הפעיל עסק להשכרת מוניות ותפעולן. בדוחות שהגיש המערער למשיב הוא טען כי עסקו ספג הפסדים בכל שנות המס שבמחלוקת: בשנת 2006, הפסד בסך של 388,744 ₪; בשנת 2007, הפסד בסך של 2,743,995 ₪; בשנת 2008, הפסד בסך של 2,933,625 ₪; בשנת 2009, הפסד בסך של 997,642 ₪; ובשנת 2010, הפסד בסך של 3,302,563 ₪. המשיב לא השתכנע בנכונות הדיווחים של המערער ולאחר חקירה ודרישה בעסק, הגיע לכלל מסקנה כי המערער העלים הכנסות בסדר גודל משמעותי. נוכח האמור, פסל המשיב את ספרי המערער וקבע את הכנסותיו לפי מיטב השפיטה כך: בשנת 2006, הכנסה חייבת בסך של 872,497 ₪; בשנת 2007, הכנסה חייבת בסך של 2,340,055 ₪; בשנת 2008, הכנסה חייבת בסך של



בית המשפט המחוזי בירושלים

30 ינואר 2024

ע"מ 19-09-57941-09 חרש נ' פקיד שומה ירושלים 1

1 , 3,005,908 ₪; בשנת 2009, הכנסה חייבת בסך של 2,924,010 ₪; ובשנת 2010,
2 הכנסה חייבת בסך של 3,142,460 ₪. על קביעות אלה הוגש הערעור."

3
4 3. בהמשך פסק הדין תואר הבסיס לשומה המקורית, בפסקה 2 לפסק הדין. להלן נצטט את
5 הדברים:

6
7 "2. מחקירת המשיב על ידי פקיד שומה חקירות עלה כי המערער השמיט את
8 מרבית הכנסותיו. ביום 27.10.11 הוצאה למערער הודעה כי נמצא אי רישום
9 תקבולים מהכנסותיו בשנות המס הרלוונטיות. בהיעדר התייחסות מצד המערער,
10 נפסלו ספריו. נמצא כי ההכנסות המדווחות על ידי המערער היו בלתי סבירות לענף
11 המוניות. במסגרת החקירה נתפסו בעסקו של המערער מסמכים רבים המעידים
12 על העלמת הכנסות. נחקרו כ-120 נהגי מוניות מהם התברר כי הם עבדו אצל
13 המערער "בשיטת הפיקס" – שמשמעה שכירת המונית, כולל הזכות הציבורית
14 לתפעולה, תמורת סכום תקופתי קבוע מראש, וזאת לעומת תמורת תשלום שכר
15 חודשי כפי שדיווח המערער בפועל למשיב. בהתאם לכך, קבע המשיב למערער את
16 הכנסותיו לפי מה שגבה בפועל מנהגי המוניות ששכרו את המוניות שבבעלותו,
17 אודותיהן לא דיווח המערער. כן תיאם המשיב את ההוצאות שדרש המערער. את
18 השומה קבע המשיב בהתאם למסמכים שמצא במשרדי המערער שהם "תצהירים"
19 או בלשון אחר של המערער "חוזים" של נהגי המוניות וכן על פי עדויותיהם של
20 הנהגים. את ההוצאות קבע המשיב לפי חוות דעתו של כלכלן מומחה בהתאם וביחס
21 סביר להכנסות."

22
23 4. הפרשה החלה בחקירה של פקיד שומה חקירות, במסגרתה "פשטו" חוקרי פקיד השומה על
24 עסקו של המערער ותפסו בו מסמכים רבים. לאחר סיום החקירה הוגש כתב אישום נגד
25 המערער בבית משפט השלום בירושלים (ת"פ 13-02-41263). נקדים את המאוחר ביחס להליך
26 הפלילי ונאמר כי הכרעת הדין ניתנה ביום 7.8.16 וגזר הדין ניתן ביום 20.11.16. במסגרת
27 הכרעת הדין הורשע המערער בחמש עבירות של השמטת הכנסה מדו"ח; שבע עבירות של
28 מרמה ותחבולה; עבירות רבות של סיוע להתחמקות ממס הכנסה וממע"מ; שבע עבירות של
29 מסירת דוחות מס כוזבים בנסיבות מחמירות ועבירות של מסירת נתונים כוזבים לפי חוק מס
30 ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן – חוק מע"מ). כמו כן, הורשע המערער בעבירה של הפרת
31 חובה חוקית. בגזר הדין הוטל על המערער עונש של מאסר בפועל לשש שנים, מאסר על תנאי
32 וקנס בגובה של 750,000 ₪. הערעור על הכרעת הדין נדחה, למעט תיקון אחד, על פיו נקבע כי
33 המערער יורשע בחמש עבירות של מסירת דוחות מס כוזבים בנסיבות מחמירות, חלף הרשעתו
34 בשבע עבירות (ע"פ 17-01-7791). ביחס לגזר הדין, החליט בית המשפט המחוזי שלא להתערב.
35 המערער הגיש לבית המשפט העליון בקשת רשות ערעור על פסק הדין מיום 26.6.17 של בית
36 המשפט המחוזי (רע"פ 3446/17) וביום 19.6.18 נדחתה הבקשה.



בית המשפט המחוזי בירושלים

30 ינואר 2024

ע"מ 19-09-57941-09 חרש נ' פקיד שומה ירושלים 1

- 1
- 2 5. בפסק דינו מיום 25.1.15 דן כב' השופט מינץ בשומת ההכנסות, בשומת ההוצאות ובסוגיית
- 3 ההכרה בפחת. נביא להלן בקצרה את הקביעות בפסק הדין ביחס לכל הנ"ל.
- 4
- 5 6. בכל הנוגע לשומת ההכנסות, נכתבו הדברים הבאים בפסקאות 13-14 של פסק הדין:
- 6
- 7 "13. הלכה למעשה, לא הייתה מחלוקת כי חלק מהנתונים המופיעים בטבלה
- 8 המרכזת אינם מדויקים, אלא שלדעת המשיב מקום בו טוען המערער לקיומן של
- 9 טעויות רבות בשומה, היה עליו להעמיד לפני בית המשפט תשתית עובדתית סדורה
- 10 משלו ביחס לעסק, הכוללת התייחסות למספר המוניות שהיו ברשותו בכל שנה
- 11 ושנה, זהות הנהגים ששכרו את המוניות, תקופת השכירות, כיצד התנהל הרישום
- 12 ועוד כהנה וכהנה. בכל מקרה, גם לאחר שנלקחות בחשבון כל הטעויות המינוריות
- 13 שמצא המערער בטבלה המרכזת, עיון בתחשיבי המשיב מגלה כי לא קיים פער
- 14 משמעותי בין השומה לפי מיטב השפיטה לבין החשבון המתקבל אף לפי שיטתו
- 15 של המערער.
- 16
- 17 "14. בעניין זה העיד מר יוסף, חוקר מטעם פקיד שומה חקירות. אקדים את
- 18 המאוחר ואומר כי התרשמתי שמר יוסף עשה עבודה יסודית ומעמיקה, עבודת
- 19 נמלים ממש במסגרתה חקר למעלה ממאה נהגי מוניות, ובנה את השומה נדבך על
- 20 גבי נדבך, ועל פי רוב כאשר היה ספק, נטה לטובת המערער. הואיל וכאמור הרבה
- 21 מהתצהירים שנמצאו ברשות המערער לא היו מלאים, תחילה נטרל מר יוסף
- 22 מדוחות הניכויים שהגיש המערער את השכירים שעבדו אצלו. אם מצא סתירה בין
- 23 התקופה שהופיעה בתצהיר מסוים לבין דוחות הניכויים הפיקטיביים שהכין
- 24 המערער עבור אותו נהג, הוא התחשב בתקופה הקצרה יותר. באותו אופן בא לקראת
- 25 המערער במקרה שמצא כי בתצהיר לא נרשם תאריך סיום של השכרת המונית.
- 26 במקרה כזה הוא התחשב בשכירות של 7 ימים בלבד וזאת למרות שייתכן כי המונית
- 27 הושכרה למשך תקופה ארוכה יותר. אכן בעניין זה, ב"כ המערער טען כי היה מקום
- 28 לחשב רק יום אחד בלבד ולא שבוע שלם, ובמסגרת עיקרי הטיעון מטעמו אף טען
- 29 כי בכל מקום שלא הופיע תאריך סיום, אין להחשיב את אותה מונית כלל".
- 30
- 31 7. כב' השופט מינץ ערך בדיקה וממנה עלו הממצאים הבאים: בשנת 2006 לא נמצאו ראיות
- 32 התומכות בגרסת המערער, לפיה יש לגרוע מוניות לגביהן העידו נהגים שהם לא עבדו אצל
- 33 המערער; בשנת 2007 נמצאו ראיות רק לגבי מונית אחת; בשנת 2009 נמצאו ראיות לגבי 10
- 34 מוניות; ובשנת 2010 נמצאו ראיות לגבי 15 מוניות. היינו, בסך הכל 27 מוניות. נקבע כי לגבי
- 35 שאר המוניות המופיעות ברשימה המסכמת של ב"כ המערער לא קיימות ראיות.
- 36



בית המשפט המחוזי בירושלים

30 ינואר 2024

ע"מ 19-09-57941-09 חרש נ' פקיד שומה ירושלים 1

8. באשר לשיעור ההכנסות, נקבעו בפסק הדין הקביעות הבאות (פסקה 20):

20. ובאשר לשיעור ההכנסות. בהודעה המפרשת את נימוקי השומה, המשיב הסביר כיצד קבע את הכנסותיו של המערער. סכום המחזור לפיו נערכה השומה נקבע לפי צירוף הסכומים שנרשמו בתצהירים ואשר נתפסו בעסקו של המערער, ועל אלו הוסיף המשיב רווחי הון ממכירת המוניות. לעומת זאת, למרות שב"כ המערער חקר את עדי המשיב בחקירת שתי וערב אודות החישובים שביצעו בשומה, לא טען אודות עניין זה מאומה בעיקרי הטיעון מטעמו או בסיכומיו. אדרבה, במסגרת סיכומיו הסתמך ב"כ המערער על החישובים הכספיים שערך המשיב וביקש אך לגרוע מהם את הסכומים המופיעים ליד אותן מוניות שסבר שיש לגרוע אותן מהרשימה, כאמור. כמו כן, טען ב"כ המערער בעיקרי הטיעון כי אין להתייחס לתלושי השכר שהנפיק המערער כבסיס לשומה, מפני שאין הם משקפים את המציאות, אלא שכאמור, המשיב לא התייחס לתלושי השכר כבסיס להסמך את השומה ממילא."

9. כב' השופט מינץ סיכם את הדיון בנושא ההכנסות כדלקמן (פסקה 23):

23. במקרה זה, המערער נסמך כאמור, באופן בלבדי על השומה שערך המשיב ולא הציג ראיה כלשהי משלו להוכיח את שומתי העצמית. המערער לא הגיש את הדוחות שלו, את חומר הנהלת החשבונות שלו, ולא טען ולו ברמז כי הדיווחים למשיב היו אמיתיים. כל שעשה היה להלין על חישוביו של המשיב מבלי שהביא חישוב חילופי משלו. בנסיבות אלו, מקום בו פשיטא שלא הוכח ששומת המשיב שרירותית או מופרכת, או אפילו לא מאוזנת, אין מקום לשעות לטענות המערער. העניין היחיד והבודד המנקר בתודעה הוא העובדה שהמשיב לאחר בדיקה נוספת גרע מספר מוניות מתוך רשימת המניות שחוזי השכרתם נמצאו אצל המערער, אך קיימת סברה, כי אם לא קרובה לוודאית, שהן לא היו בבעלות המערער. אכן גם גריעת מוניות אלה מתוך הרשימה הכוללת של כלל המוניות, אינה פוגעת בסבירות השומה ואין לבוא בתלונה אל המשיב שלא פעל לתיקון שומתו. ברם, כדי לשאוף עד כמה שניתן לקביעת מס אמת, אני מורה כי יש לגרוע את המוניות המופיעות במוצג ל"ט למוצגי המערער כמו גם את 27 המוניות שפורטו בסעיף 17 דלעיל."

10. בכל הנוגע לשומת ההוצאות פירט כב' השופט מינץ כי המשיב הסתמך בשומת ההוצאות לפי מיטב השפיטה על חוות דעת מומחה מטעם המשיב, הכלכלן אורי הרוש. אופן בנית התחשיב מפורט בפסקאות 24-26 לפסק הדין. בפסקה 27 נכתבו הדברים הבאים:



בית המשפט המחוזי בירושלים

30 ינואר 2024

ע"מ 19-09-57941-09 חרש נ' פקיד שומה ירושלים 1

- 1
2 **27. במסקנות המומחה הוא ציין כי תחשיב הוצאות שנבנה למערער**
3 **לשנות המס שביסוד הערעור התבסס בעיקרו על ממצאי החקירה, חומר**
4 **שהוגש על ידי מייצגי המערער במהלך הדיונים בשומה, ידיעתו המקצועית**
5 **של המומחה ונתונים מקובלים בענף המוניות. כן הדגיש כי בנסיבות**
6 **המקרה, בו דוחות הרווח והפסד של העסק נערכו ללא כל קשר לפעילות**
7 **העסקית האמיתית של העסק, לא ניתן היה להסתמך על דוחות אלו. כך גם**
8 **העובדה שהמערער לא הביא כל חומר אחר מטעמו עליו יכול היה להתבסס**
9 **במסגרת החישובים. מכל מקום התחשיב נערך באופן שמרני ותוך נקיטת**
10 **משנה זהירות.**
11
12 נקבע בפסק הדין כי אין כל מניעה לאמץ את ממצאי ומסקנות חוות הדעת כאשר מנגד נהיר
13 לגמרי שאין מקום להכיר בשכר שהמערער דיווח באופן פיקטיבי לגבי המוניות (פסקה 29
14 לפסק הדין).
15
16 11. כבי' השופט מינץ ציין כי המשיב לא אפשר למערער לנכוח את שיעורי הפחת על המוניות כפי
17 שנקבעו בחוות הדעת, ובתחשיב- תיאם המשיב את הוצאות הפחת לפי סעיף 33(ג) לפקודה.
18 בהקשר זה נקבע בפסק הדין כדלקמן (פסקה 33):
19
20 **33. ואוסיף על כל אלו, כי המערער אף לא דרש בדוחות שהגיש שהפחת**
21 **יוכר לו, והוא גם מבקש לאחוז את החבל משני קצותיו. לטעון מצד אחד**
22 **לגריעה משמעותית במספר המוניות מהן הפיק את הכנסותיו ולטעון כי היו**
23 **בבעלותו 80 מוניות בלבד, אך מצד שני לזכות במלוא הפחת שקבע המומחה**
24 **בחוות דעתו שהתייחסה למאות המוניות שהשכירן. לכן גם אם היה מקום**
25 **לאמץ את עמדתו של המערער, היה מקום להכיר בפחת עבור 80 מוניות**
26 **בלבד בסכום שביקש בדף הריכוז ששלח למשיב ביום 15.11.11 (צורף**
27 **כנספח לחוות דעת המומחה) בסכום של 960,000 ₪ לכל היותר.**
28
29 12. בפסקה 36 לפסק הדין ניתנו הוראות למשיב בדבר תיקון השומה, כדלקמן:
30
31 **36. לאור כל האמור, רוב ככול הערעור נדחה. עם זאת, מתוך ההתחשבנות**
32 **הכוללת עליה הסמיך המשיב את השומה, יש לגרוע מההכנסות שיוחסו**
33 **למערער את ההכנסות שהופקו מהמוניות שפורטו בהודעת המשיב לבית**
34 **המשפט מיום 13.4.14 וכן את ההכנסות שהופקו מ-27 המוניות שפורטו**
35 **בסעיף 17 לפסק דין זה. כן יש להכיר במשכורותיהם (האמיתיות) של**



בית המשפט המחוזי בירושלים

30 ינואר 2024

ע"מ 19-09-57941 חרש נ' פקיד שומה ירושלים 1

1 הפקידים והעובדים שבאמת עבדו בתחנת המוניות של המערער, אותן

2 הודה המשיב כי לא לקחון בחשבון מתוך טעות."

3
4 13. ביום 2.2.15 שידר המשיב את השומה בעקבות פסק הדין, לפיה חויב המערער בתוספת
5 הכנסה בסך כולל של 9,682,487 ₪. לטענת המשיב, מערכת המחשב הוציאה באופן אוטומטי
6 הודעת שומה למערער, בעקבות השידור.

7
8 14. ביום 29.4.15 הגיש המערער ערעור על פסק הדין לבית המשפט העליון (ע"א 2955/15). הערעור
9 נדחה ביום 5.12.16.

10
11 15. בין לבין, המשיב הגיש ביום 16.5.16 בקשה לבית משפט זה להמצאת התראת פשיטת רגל
12 למערער, בגין החובות למס הכנסה (פש"ר 9282-07-16). בית משפט זה (כב' השופטת ע' כהן)
13 הורה למערער לשלם את חובו תוך 7 ימים ומשלא עשה כן, הגיש המשיב בקשה ביום 5.7.16
14 לצו כינוס ולהכרזה על המערער כפושט רגל. בדיון שנערך ביום 6.10.16 טען המערער, ביחס
15 לחובות לפי פסק הדין בע"מ 40960-06-12, כי נפלה טעות בחישוב השומה ובפועל, לפי פסק
16 הדין, אין לו חוב מס כלל. בהמשך, הורה בית המשפט בהליך פשיטת הרגל למשיב להגיש את
17 תחשיב השומה שערך כתוצאה מפסק הדין. בתום דיון שנערך, קבע בית המשפט כי פרשנות
18 המשיב לפסק הדין נכונה ולכן קיים למערער חוב. לאור זאת, ניתן צו לכינוס נכסי המערער
19 ומונה מנהל מיוחד לנכסיו.

20
21 16. המערער הגיש ערעור על החלטת בית המשפט בהליך הפש"ר (ע"א 4287/17). בפסק הדין
22 בערעור מיום 14.6.18 נקבע כדלקמן:

23
24 "1. לאחר שעיינו בחומר שבפנינו ושמענו את טיעוני הצדדים, אנו סבורים
25 כי שאלת פרשנות פסק דינו של בית המשפט המחוזי בירושלים בע"מ
26 40960-06-12 וגובה החוב לאור פסק הדין הנ"ל (שאושר בבית המשפט
27 העליון בע"א 2955/15 מיום 5.1.2.2016), צריכה להתברר כדבעי בהליך
28 נפרד של השגה על השומה שהוצאה בעקבות פסק הדין, שלא במסגרת בית
29 המשפט של חדלות פירעון.

30 2. אשר על כן, אנו מבטלים את החלטתו של בית המשפט קמא מיום
31 9.5.2017 ליתן צו כינוס לנכסי החייב בגין התראת פשיטת רגל על סך
32 12,607,083 ₪, שהוגשה על ידי המשיב מס' 1 ביום 13.5.2016.
33 אין בהחלטתנו זו כדי לגרוע מזכותו של המשיב 1 להגיש התראת פשיטת
34 רגל בגין סכומים אחרים, שאינם נובעים ישירות מהשומה שהוצאה
35 בעקבות פסק הדין.



בית המשפט המחוזי בירושלים

30 ינואר 2024

ע"מ 19-09-57941 חרש נ' פקיד שומה ירושלים 1

1 3. אנו מעכבים פסק דיננו זה עד ליום 15.8.2018, על מנת ליתן סיפק למשיב

2 1 ולנושים אחרים להגיש בקשה חלופית למתן צו כינוס על נכסי החייב

3 ולהכרזתו כפושט רגל." 4

5 17. לאור פסק הדין בערעור, נערכו דיונים עם ב"כ המערער בשאלת פרשנות פסק דינו של כב'

6 השופט מינץ. המערער טען, כי יש להפחית מהחישוב של המשיב סכומים מסוימים, כפי

7 שיפורט בהמשך.

8 18. ההכנסה על פי השומה המקורית לשנים 2006-2010 עמדה על כ- 12.2 מיליון ₪. המס אותו

9 קבע המשיב בשומה המקורית עמד על כ- 5.3 מיליון ₪. ההכנסה החייבת, לאחר התיקונים

10 בעקבות פסק הדין, לשנים הנ"ל עמדה על כ- 10 מיליון ₪. הפחתת ההכנסה החייבת בגין 27

11 המוניות לשנים 2007-2010 הייתה בסכום כולל של 518,617 ₪. ההכרה בהוצאות השכר

12 לשנים 2006-2010 הייתה בסך 851,988 ₪. ההכנסה המופחתת שחושבה מחדש ששודרה

13 כשומה ביום 12.7.15 הייתה בסך של כ- 8.7 מיליון ₪ והמס אותו קבע המשיב בשומה

14 המופחתת לשנים 2006-2010 הינו בסך כ- 3.7 מיליון ₪. לטענת המערער, הוא אינו חייב כלל

15 במס ולא הייתה אמורה להתווסף כלל הכנסה חייבת לשנים 2006-2010.

16 17 18 19 20 21 22 23 24 25 26 27 28 29 30 31 32 33 34 35 36

19. במועדים שונים, המערער הגיש השגה והאחרונה הוגשה ביום 23.7.18. ביום 30.12.18

התקיים דיון ראשון בהשגה וביום 7.4.19 התקיים דיון שני. ביום 13.8.19 הוצאה למערער

שומה בצו לפי סעיף 158א לפקודה.

טענות הצדדים בתמצית

20. בסיכומים מטעם המערער נכתב, כי המערער מסכים שהמשיב גרע את 27 המוניות לפי פסקה

17 לפסק הדין בע"מ 12-06-40960, קרי, המשיב הפחית את ההכנסות בגין 17 המוניות הנ"ל.

21. לטענת המערער, למרות שהמשיב טען כי השומה התבססה אך ורק על סמך התצהירים

שנתפסו בעסקו (קרי, מכפלת המוניות במספר השבועות בהם עבדו המוניות), הרי שהמשיב

הוסיף תקופות השכרה במוניות, על סמך תלושי השכר. נטען, כי אמנם בפסקה 20 לפסק הדין

נכתב כי "המשיב לא התייחס לתלושי השכר כבסיס להסמך את השומה ממילא", אולם

בטעות הוספו הכנסות על סמך תלושי השכר ויש להפחיתן. המערער הפנה לטבלאות הכוללות

את חישובי המשיב, ושם לטור האחרון (הערות), שם צוין סעיף 432 שהוא שאילתת שכר, דבר

המלמד כי המשיב הוסיף הכנסות על סמך תלושי השכר.

22. עוד טען המערער, כי המשיב לא פעל לפי ההוראה בפסקה 36 לפסק הדין של כב' השופט מינץ,

לפיה – יש לגרוע מההכנסות שיוחסו למערער את ההכנסות שהופקו מהמוניות שפורטו



בית המשפט המחוזי בירושלים

30 ינואר 2024

ע"מ 19-09-57941-09 חרש נ' פקיד שומה ירושלים 1

- 1 בהודעת המשיב לבית המשפט מיום 13.4.14. לטענת המערער, המשיב פירש את הוראת בית
2 המשפט באופן שיש לגרוע את המוניות רק לתקופה של אותה שנה המופיעה ברשימה, בעוד
3 ששי לגרוע כל מונית הרשומה ברשימה למשך כל השנים (2006-2010) וכפועל יוצא מכך,
4 להפחית את ההכנסות שיוחסו למערער בגין כל מונית שברשימה למשך כל השנים הנ"ל.
5
6 23. לטענת המשיב, בכל הנוגע לתלושי השכר, פרשנות המערער ביחס לפסקה 20 לפסק הדין אינה
7 מתיישבת עם ההוראות האופרטיביות שנקבעו בפסקה 36 לפסק הדין. נטען, כי מדובר בטענה
8 ערעורית, אותה היה ראוי לכלול במסגרת הערעור שהוגש לבית המשפט העליון ולא ניתן
9 להעלותה בהליך זה. עוד נטען, כי שומת המשיב מבוססת על התצהירים שנתפסו בעסק, אולם
10 נעשה גם שימוש בראיות נוספות, כגון עדויות הנהגים ותלושי השכר ("דוחות הניכויים" כפי
11 שכינה המשיב את תלושי השכר) וזאת במקרים בהם לא היה ברור מהו מועד הסיום של
12 ההתקשרות בין המערער ובין הנהג שוכר המונית.
13
14 24. לטענת המשיב, בכל הנוגע לפסקה 36 לפסק הדין, היו מקרים בהם ההכנסה ממונית נגרעה
15 משנת מס מסוימת, אך עדין נלקחה בחשבון בשנת מס אחרת, לגביה היו ראיות המוכיחות כי
16 המערער הפיק בה הכנסה. לטענת המשיב, הנחיית בית המשפט בפסק הדין הייתה כי יש לגרוע
17 את המוניות לפי השנים הרלבנטיות והמשיב אף "הלך לקראת המערער וגרע את המוניות
18 לתקופה של שנה שלמה ולא לתקופה המדויקת שהופיעה ברשימה".
19
20 25. בכל הנוגע להוצאות, טען המשיב, כי כאשר הוא הפחית את מספר המוניות שהיו בשימוש
21 המערער, הוא הפחית במקביל את ההוצאות שייחס לפי מספר המוניות שנגרעו. נטען כי עמדת
22 המערער מנוגדת לכלל הבסיסי בניכוי הוצאות וגם לשכל הישר, שכן המערער מבקש לנכות
23 הוצאות שלפי טענתו לא שימשו אותו לייצור הכנסה בגין מוניות שאינן שלו, לפי גרסתו.
24

דיון והכרעה

- 25
26
27 26. תחילה תוצג המסגרת הנורמטיבית בתמצית ובהמשך, ידונו כל אחת מן הסוגיות שבמחלוקת
28 בין הצדדים.

המסגרת הנורמטיבית

- 29
30
31 27. סעיף 155 לפקודה קובע כדלקמן:

32
33 "חובת הראיה כי השומה היא מופרזת תהיה על המערער; אולם
34 אם המערער ניהל ספרים קבילים ... חייבים פקיד השומה או
35 המנהל, לפי העניין, להצדיק את החלטתם".
36



בית המשפט המחוזי בירושלים

30 ינואר 2024

ע"מ 19-09-57941 חרש נ' פקיד שומה ירושלים 1

- 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 44932/12 ביבי נ' פ"ש ירושלים (13.4.14) (להלן: "עניין ביבי"); ע"א
4 5324/05 שאדה נ' פ"ש עכו (9.8.09) (להלן: "עניין שאדה"); ע"א 6743/03 תחנת שירותי
5 רכב רוממה חיפה בע"מ נ' פ"ש חיפה (28.7.05)).
6
7 29. כאשר נדרש פקיד השומה להצדיק את החלטתו להוציא שומה לפי מיטב השפיטה, אין חובה
8 עליו להוכיח על ידי ראיות מדויקות, ששומתו מדויקת לחלוטין (ע"א 4230/00 רצון נ' פ"ש
9 נתניה, פסקה 6 (29.9.03) (להלן: "עניין רצון"). המשיב נדרש להוכיח כי השומה מוצדקת, על
10 ידי שימוש במבחני עזר, כמו השוואת השומה לתוצאות עסקיות של שנים קודמות, השוואה
11 לעסקים אחרים מאותו סוג, היוזקות לתדריכים כלכליים, לביקורת בעסק ועוד (עמ"ה
12 1318/04, 1181/02 בגים נ' פ"ש גוש דן (15.5.07) (להלן: "עניין בגים"); עמ"ה 1026/98 פתח
13 ואח' נ' פקיד שומה רמלה, מסים יז/ח (10/2003) (ה-17) (להלן: "עניין פתח").
14
15 30. עתה יוצגו העקרונות שנקבעו בפסיקה ביחס לנישום שספריו נפסלו וכן את העקרונות שנקבעו
16 ביחס למידת התערבות בית המשפט בשומה לפי מיטב השפיטה. בע"א 352/86 פקיד שומה
17 פתח תקוה נ' יצחק אורן (1990) (להלן: "עניין אורן") נקבעו הדברים הבאים (פסקה 6):

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

31. מקום בו נפסלו ספרי הנישום, ואין כל נתון שניתן לסמוך עליו מתוך ספרי הנהלת החשבונות
32 של הנישום לצורך עריכת השומה, מוסמך פקיד השומה לערוך את השומה בהתאם



בית המשפט המחוזי בירושלים

30 ינואר 2024

ע"מ 19-09-57941-09 חרש נ' פקיד שומה ירושלים 1

1 למומחיותו. בע"א 8375/06 ד"ר מנחם צ'צ'קס נ' מנהל מע"מ פתח תקוה (25.3.09) נפסק

2 כד:

3
4 "נישום אשר ספריו הוכרו כפסולים מאחר שנוהלו בסטייה
5 מהוראות ניהול פנקסים, בדומה למצב במקרה שלפנינו, ונערכה לו
6 כתוצאה מכך שומה על פי מיטב השפיטה – לא ניתן לדרוש ממנהל
7 מע"מ, או מפקיד השומה, לפי העניין ... להוציא שומה מבוססת
8 ומדויקת לכל דבר ועניין ולהצדיק את שומתו לכל פרטיה. בנסיבות
9 אלה רשאי המנהל לקבוע את השומה לא רק על פי עובדות מוכחות
10 ונתונים בדוקים, אלא גם על פי אומדנים, הערכות וניסיון אישי ...
11 במקרים כגון דא, על הנישום הראיה להוכיח את הטענה כי שומה
12 כאמור הינה מופרזת, בלתי סבירה או שגויה ..." (פסקה 20).

13
14 32. כאשר נדרש פקיד השומה להצדיק את החלטתו להוציא שומה לפי מיטב השפיטה, אין חובה
15 על המשיב להוכיח על ידי ראיות מדויקות ששומתו מדויקת לחלוטין (ע"א 4230/00 עניין
16 רצון, פסקה 6). המשיב נדרש להוכיח כי השומה מוצדקת, על ידי שימוש במבחני עזר, כמו
17 השוואת השומה לתוצאות עסקיות של שנים קודמות, השוואה לעסקים אחרים מאותו סוג,
18 היזקקות לתדריכים כלכליים, לביקורת בעסק ועוד (עניין בגים ; עניין פתח).

19
20 33. בכל הנוגע למידת ההתערבות של בית המשפט בערעורי מס הכנסה, נקבעו הדברים הבאים
21 בעניין אורן :

22
23 "שיפוטו של בית המשפט המחוזי במקרים אלה הוא שיפוטה של
24 ערכאה ערעורית. את התפקיד לערוך שומה הטיל המחוקק על
25 פקיד השומה, ואפילו ימצא השופט שאילו הוא היה יושב במקומו
26 של הפקיד היה מגיע לתוצאה אחרת, אין בכך עדיין עילה מספקת
27 להתערב בשומה" (ע"א 62/58 (3) 168). קיימת איפוא סמכות
28 להתערב, אך בית המשפט שלערעור לא ייטה לעשות כן, מקום
29 שיש בכך אך ורק משום המרת עניין שבשיקול דעת פקיד השומה
30 בשיקול דעת ערכאת הערעור".

31
32 בע"מ 17-02-45369 מילר אורי נ' פקיד שומה ת"א 3, מסים לב/4 (דצמבר 2018) ה-47, נקבע
33 כי גם כאשר נפסלו ספרי המערער, בנסיבות אשר יהיו, הרי שככל שהוכיח הנישום בראיות
34 אובייקטיביות כי ההנחות שבבסיס השומה אינן סבירות הרי שבית המשפט יכול וצריך
35 להפעיל את סמכותו לפי סעיף 156 לפקודה ולהתערב בשומה :



בית המשפט המחוזי בירושלים

30 ינואר 2024

ע"מ 19-09-57941-09 חרש נ' פקיד שומה ירושלים 1

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

11
12 ההלכה הפסוקה קובעת כי פסילת ספרי הנישום, ואף העדר קיומה של מערכת ספרים, אינה
13 מביאה להתרת כספו של הנישום ועל פקיד השומה מוטלת החובה לערוך שומה באופן סביר
14 (ע"א 10089/09 מוחמד דגמין נ' פקיד שומה באר שבע, פסקה יא [פורסם בנבו] (14.4.11);
15 עניין אורן).

16 "על פקיד השומה להפעיל את סמכותו בקביעת שומה לפי מיטב השפיטה לא מתוך כוונה
17 להעניש את הנישום, אלא מתוך חתירה לגביית מס אמת. גם בהעדר אסמכתאות, פקיד
18 השומה אינו יכול לקבוע שומה באופן שרירותי" (ע"מ (מחוזי י-ם) 40960-06-12 עאמר חרש
19 נ' פקיד שומה ירושלים, פסקה 22 (25.1.15)).
20 בענייננו, ספריו של המערער נפסלו ובית משפט זה בפסק הדין מיום 25.1.15 קבע כי בצדק
21 פסל המשיב את הספרים ורשאי היה בהתאם לשום את הכנסות והוצאות המערער לפי מיטב
22 השפיטה (פסקה 10).

הכנסות על סמך תלושי שכר

23
24
25
26 34. הסוגיה הראשונה שבמחלוקת נוגעת לטענת המערער, לפיה המשיב הצהיר בפני כבי השופט
27 מינץ כי תלושי השכר לא היו מרכיב בקביעת השומה, אולם בניגוד לכך, תלושי השכר היו
28 בסיס/גורם בקביעת השומה. לטענת המערער, עולה מעדותה של המצהירה מטעם המשיב, כי
29 אין בפסקה 20 לפסק הדין הוראה אופרטיבית המורה למשיב להפחית מהשומה את ההכנסות
30 שנסמכו על תלושי השכר. לדעת המערער, מכאן ניתן לקבוע, כדבר מובן מאליו, שאילו היה
31 המשיב מצהיר אמת בפני בית המשפט המחוזי (כי הטבלאות המרכזיות כללו התחשבות
32 בתלושי השכר והוספו הכנסות בשומה על סמך אותם תלושי שכר), היה בית המשפט המחוזי
33 מורה למשיב על גריעת אותן הכנסות.

34
35 35. לטענת המשיב, עמדת המערער אינה עולה בקנה אחד עם לשון פסק הדין, אינה מתיישבת עם
36 ההוראות האופרטיביות של פסק הדין ואף לא עם קביעותיו. עוד נטען כי עמדת המערער אינה



בית המשפט המחוזי בירושלים

30 ינואר 2024

ע"מ 19-09-57941-09 חרש נ' פקיד שומה ירושלים 1

1 מתיישבת עם הטיעונים שנשמעו בבית המשפט, עם הקביעות בפסק הדין הפלילי ואף לא עם
2 הדיון בערעור בבית המשפט העליון. לטענת המשיב, משמעות קבלת טענת המערער היא
3 הפחתת השומה בכ-5 מיליון ₪ ואין זה סביר כי פסק הדין הורה כך, ללא דיון מהותי ובניגוד
4 לממצאים שעלו בחקירת עדי המשיב שצוטטו בפסק הדין כמהימנים.
5
6 36. ראשית, יש לבחון את הטבלאות בהן מדובר, שצורפו כנספח ז' לכך המוצגים מטעם המערער.
7 מדובר בחמש טבלאות, אחת לכל שנה מהשנים 2006-2010, המפרטות את ההכנסות שנבעו
8 מהשכרת המוניות אצל המערער. הטור האחרון בכל טבלה הוא טור ההערות. להלן יובאו
9 דוגמאות לחלק קטן מן ההערות, עליהן מסתמך המערער:

11 "נחקר עפ"י 432 מופיע שכיר 11 ח.ע. שנת 2007."

12 "מופיע כשכיר ב-432 2007 פוצל לכל שנה בנפרד ולכן אופס."

13 " נחקר עפ"י 432 מופיע שכיר 12 ח.ע. שנת 2008."

14 "עפ"י הודאתו שוכר מונית משנת 2005 ועד היום."

15 "נחקר מופיע כשכיר ב-432 2009, 2008."

16
17 37. ברור כי פסקה 20 לפסק הדין אינה כוללת הוראה למשיב, בדבר הפחתת הכנסות שהתבססו
18 על תלושי השכר. הוא הדין בפסקה 36 לפסק הדין, הכוללת הוראות בדבר גריעת הכנסות
19 שיוחסו למערער. מכאן עולה כי מדובר בטענה ערעורית, שמקומה היה בערעור מטעם
20 המערער שהוגש לבית המשפט העליון, ערעור שנדחה ביום 5.12.16. הליך זה אינו יכול להוות
21 בסיס למקצה שיפורים, לאחר פסק הדין מיום 25.1.15 ולאחר דחיית הערעור עליו בבית
22 המשפט העליון.

23
24 38. המשיב הודה במסגרת סיכומיו כי אף שהשומה מבוססת על אותם התצהירים, נעשה גם
25 שימוש בראיות נוספות, כגון עדויות של נהגים ותלושי השכר ("דוחות הניכויים"), וזאת –
26 מקום בו לא היה ברור מהו מועד הסיום של ההתקשרות בין המערער ובין הנהג שוכר המונית.
27 הדברים מצאו ביטוי בפסק הדין, בפסקה 14:

28
29 "בעניין זה העיד מר יוסף, חוקר מטעם פקיד שומה חקירות. אקדים את המאוחר
30 ואומר כי התרשמתי שמר יוסף עשה עבודה יסודית ומעמיקה, עבודת נמלים ממש
31 במסגרתה חקר למעלה ממאה נהגי מוניות, ובנה את השומה נדבך על גבי נדבך, ועל
32 פי רוב כאשר היה ספק, נטה לטובת המערער. הואיל וכאמור הרבה מהתצהירים
33 שנמצאו ברשות המערער לא היו מלאים, תחילה נטרל מר יוסף מדוחות הניכויים
34 שהגיש המערער את השכירים שעבדו אצלו. אם מצא סתירה בין התקופה
35 שהופיעה בתצהיר מסוים לבין דוחות הניכויים הפיקטיביים שהכין המערער עבור
36 אותו נהג, הוא התחשב בתקופה הקצרה יותר. באותו אופן בא לקראת המערער



בית המשפט המחוזי בירושלים

30 ינואר 2024

ע"מ 19-09-57941-09 חרש נ' פקיד שומה ירושלים 1

1 במקרה שמצא כי בתצהיר לא נרשם תאריך סיום של השכרת המונית. במקרה כזה
2 הוא התחשב בשכירות של 7 ימים בלבד וזאת למרות שייתכן כי המונית הושכרה
3 למשך תקופה ארוכה יותר... לא זו בלבד שהמערער עצמו הודה בחקירתו מיום
4 18.9.11 כי תקופת השכרה של 7 ימים בנסיבות אלה היא "מהלך מאוד הוגן" (מוצג
5 4, עמ' 2), אלא שעיון בטבלאות הסיכום שהוגשו על ידי ב"כ המערער בסיכומיו
6 (שהן לדבריו טבלאות הזרות בתוכנן לטבלה המרכזת אך שונות רק בכך שהן נערכו
7 לפי סדר הרץ של מספרי המוניות ולא באופן אקראי כפי שהן נרשמו בטבלה
8 המרכזת) מגלה כי המערער מבקש לגרוע למעלה מ-320 מוניות שבתצהירים לגביהן
9 לא ננקב תאריך סיום ההשכרה. דבר זה כשלעצמו מלמד כי מדובר בשיטת עבודה,
10 שכן קשה עד בלתי אפשרי לסבור כי מאות הנהגים שבקשו לשכור מוניות
11 מהמערער, חתמו על תצהירים והתחרטו לאחר החתימה, שעה שהתצהירים נשאו
12 בידי המערער. סביר יותר להניח שהנהגים שכרו את המונית לתקופה מסוימת
13 וכאשר החזירו את המונית שכחו לרשום את מועד החזרתה. לכן, למרות שמוכן אני
14 להניח כי היו מספר נהגים אשר חתמו על תצהירים ולבסוף לא שכרו מונית, נהגים
15 מסוג זה בטלים בשישים לעומת הנהגים מהסוג השני ששכרו את המונית למשך
16 תקופה שלא פורטה בתצהירים וקביעת המשיב שאותן מוניות הושכרו למשך 7
17 ימים בלבד מהווה קביעה מאוזנת ואף באה לקראת המערער כברת דרך, כפי
18 שהמערער העיד בעצמו.

19
20 הדברים מצאו ביטוי גם בפסקה 18 לפסק הדין:

21
22 "מר יוסף אף הסביר בעדותו מדוע לא גרע את המוניות אודותיהן נשאל אשר ייחס
23 אותן למערער, מפני שתצהיר על השכרת אותה מונית נתפס אצל המערער או מפני
24 שהמערער הנפיק לנהג של אותה מונית תלוש שכר (למשל מונית 25-892-77, עמ'
25 223 לפרוטוקול), או מפני שנחקר נהג המונית הספציפית, וזה אישר כי עבד על
26 אותה המונית..."

27
28 עולה, אפוא, כי בית המשפט התייחס בפסק הדין לסוגיה שעל הפרק, ולא מצא לנכון להורות
29 על גריעת המוניות בהתאם לטענת המערער. משום כך, אין מקום לקבלת טענת המערער
30 בסוגיה זו והיא נדחית.

31
32 הפחתת הכנסות ממוניות לפי שנים

33
34 39. לטענת המערער, בפסקה 36 לפסק הדין, הורה בית המשפט למשיב לגרוע מההכנסות שיוחסו
35 לו את ההכנסות שהופקו מהמוניות שפורטו בהודעת המשיב לבית המשפט מיום 13.4.14.
36 נטען כי משמעות הדבר היא כי היה על המשיב לגרוע הכנסות של כל מונית למשך כל השנים



בית המשפט המחוזי בירושלים

30 ינואר 2024

ע"מ 19-09-57941-09 חרש נ' פקיד שומה ירושלים 1

1 בעוד שהמשיב גרע הכנסות של כל מונית המופיעה ברשימה רק לאותה תקופה
2 של אותה שנה המופיעה ברשימה.

3
4 40. המערער הפנה למספר החלטות של כב' השופט מינץ שניתנו בחודשים פברואר ומרץ 2014.
5 מפאת חשיבות הדברים, נפרט. ביום 12.2.14 הגיעו הצדדים להסכמה דיונית ובית המשפט
6 נתן למוסכם תוקף של החלטה באותו יום. על פי אותה הסכמה, היה על המשיב להגיש רשימת
7 מוניות שבעלותן יוחסה למערער בטעות ויש לגרוע אותם מהטבלאות ולהפחית את ההכנסות
8 שחויב בגינן (מוצג י' בתיק המוצגים מטעם המערער). ביום 19.2.14 הגיש המשיב טבלאות
9 חדשות בצירוף הסברים ותצהיר (מוצג י"א בתיק המוצגים). ביום 2.3.14 התנגד המערער
10 להגשת המסמכים ובאותו יום התקבלה ההתנגדות ונקבע בהחלטה כי המשיב יגיש רשימת
11 מוניות, ללא תוספות, מסמכים ותצהירים (מוצג י"ב בתוך המוצגים). ביום 6.3.14 הגיש
12 המשיב בקשה לביטול ההחלטה מיום 2.3.14 אשר נדחתה ביום 6.3.14 (מוצג י"ג). בהחלטה
13 האחרונה הורה בית המשפט "להגיש רשימה פשוטה של המוניות שנמחקו הא ותו לא". בדיון
14 שהתקיים ביום 10.3.14 נאמרו הדברים הבאים מפי ב"כ המשיב (מוצג י"ד):

15
16 **"עו"ד עיד: אני טעיתי מהבחינה הזו שבדיון הקודם ב-12.2.14 אני לא הייתי ערני**
17 **מספיק בשעה 21:00 לניסוח של ההסכמה הדיונית ואת זה אני לא מנסה להסתיר.**
18 **עפ"י ההסכמה הדיונית נכתב שאנחנו נעביר לבית המשפט רשימה של כל המוניות**
19 **שנגרעו מהתחשיב, אולם כשחזרתי למשרד ביום למחרת שראיתי את זה הבנתי**
20 **כבר שטעיתי, וזאת מהסיבה הפשוטה שאין דבר כזה, התחשיב שלנו לא נעשה**
21 **בהסתמך על רשימת מוניות, אלא הסתמך על החוזים שנתפסו בעסק, כך שאני לא**
22 **יכול להעביר משהו שלא קיים ולייצר יש מאין, אין רשימה של מוניות אלא רשימה**
23 **של חוזים שבהם מופיעה המונית עבור תקופה. יתכן עפ"י הרשימה שכן העברתי**
24 **שיש מונית שנגרעה עבור תקופה מסוימת הכנסה מהשכירות בגינה נגרעה והיא**
25 **מופיעה בתקופה אחרת שבה אנחנו לא מסכימים לגרוע מסיבות כאלה ואחרות."**

26
27 בתום הדיון הורה בית המשפט בהחלטתו כך:

28
29 **"זאת ההחלטה השנייה שאני נאלץ ליתן אודות דבר שהוא פשוט בפשוטים.**
30 **בהחלטה שניתנה ביום 12.2.14 נאמר כי על המשיב להגיש רשימה תוך 7 ימים**
31 **מאותו יום של כל המוניות שנגרעו מרשימת המוניות שבעלותן יוחסה ע"י המשיב**
32 **למערער. בהחלטה נאמר רשימה והכוונה היא לרשימה הכוללת בתוכה רק - ואני**
33 **מדגיש רק – את אותם נתונים דלעיל – ושום דבר אחר זולת זאת."**

34
35 ביום 16.3.14 הוגשה הודעת המשיב אליה צורפה רשימת המוניות שיש לגרוע (מוצג י"א).
36 ביום 31.3.14 קבע בית המשפט כי הודעת המשיב מיום 16.3.14 ממלאת אחרי החלטות בית
37 המשפט. ביום 13.4.14 הגיש המשיב לבית המשפט הודעה (מוצג ל"ט) על רשימת מוניות שאינן



בית המשפט המחוזי בירושלים

30 ינואר 2024

ע"מ 19-09-57941-09 חרש נ' פקיד שומה ירושלים 1

1 שייכות למערער, אליה צורפה רשימת מוניות שיש לגרוע אותם מההכנסות שיוחסו למערער.
2 להלן נצטט את החלטת בית המשפט מיום 31.3.14 במלואה:

3
4 **"הודעת ב"כ המשיב מיום 16.3.14 ממלאת אחר החלטות בית המשפט. יש בה**
5 **רשימה מפורטת של מספרי המוניות ותקופות הגריעה של כל מונית ומונית.**
6 **יש, אפוא, לשים קץ להתדיינות האין סופית סביב העניין הזה."**

7
8 41. בעקבות טעות ברשימה שהוגשה מטעם המשיב, הורה בית המשפט על הגשת רשימה מתוקנת,
9 וביום 13.4.14 הגיש המשיב רשימת מוניות בחלוקה לפי תקופות (החלטת בית המשפט צורפה
10 כנספח כ"א לתצהיר מטעם המשיב וההודעה צורפה כנספח כ"ב לתצהיר). העולה מן המקובץ
11 הוא כי החלטת בית המשפט הייתה כי תוגש רשימת מוניות ללא תצהיר ומסמכים נוספים
12 ובית המשפט אישר את הגשת הרשימה הכוללת את תקופות הגריעה של כל מונית ומונית.
13 בפסק הדין נקבע במפורש (פסקה 36) כי יש לגרוע מההכנסות שיוחסו למערער את ההכנסות
14 שהופקו מהמוניות שפורטו בהודעת המשיב לבית המשפט מיום 13.4.14 ובהודעת המשיב
15 הנ"ל נגרעו מוניות לפי תקופות וקביעה זו מתיישבת עם החלטת בית המשפט מיום 31.3.14
16 המצוטטת לעיל. ההסבר העומד מאחורי עמדת המשיב הוא כי במקום שלא היו ראיות לכך
17 שמונית שמשה את המערער בשנת מס מסוימת, הרי שההכנסה מהמונית נגרעה באותה שנת
18 מס, אולם ההכנסה מאותה מונית נלקחה בחשבון בשנת מס אחרת, לגביה היו ראיות
19 המוכיחות כי המערער הפיק ממנה הכנסות. לאור כל האמור, מסקנתי הינה כי אין לקבל את
20 טענת המערער בסוגיה זו ויש לדחותה.

הפחתת הוצאות על מוניות שנגרעו

21
22
23
24 42. בבניית השומה ייחס המשיב לכל מונית הוצאות, לפי תחשיב שנבנה על ידו ולפי מספר
25 המוניות שנקבע כי היו בשימוש המערער. בהתאם, משהפחית המשיב את מספר המוניות
26 שהיו בשימוש המערער, הופחתו במקביל ההוצאות שיוחסו לפי מספר המוניות שנגרעו.
27 לטענת המערער, אף שאותן מוניות לא היו בשימוש, יש לייחס לו הוצאות בגין השימוש בהן.

28
29 43. בסוגייה זו יש להפנות לפרוטוקול הדיון מיום 10.3.14, עמ' 151 (מוצג מש/4):

30
31 **"עו"ד עיד: אני חוזר על בקשתי שהוגשה ביום 6.3.14 לגבי תיקון נספח חוות**
32 **דעת כלכלן. חווה"ד הכלכלית לעניין ההוצאות שניתנו למערער נערכה**
33 **בהתבסס על תחשיב ההכנסות, כך שמטבע הדברים מדובר בשני גורמים**
34 **שתלויים אחד בשני, ומקום שבו גרענו מההכנסות, יש גם לגרוע מההוצאות.**
35 **אדגיש ואחדד שמדובר בתיקון מתמטי בלבד ולא בתיקון שנובע בשום**
36 **עקרונות מחווה"ד.**



בית המשפט המחוזי בירושלים

30 ינואר 2024

ע"מ 19-09-57941-09 חרש נ' פקיד שומה ירושלים 1

1
2 עו"ד אריאל: אם בסוף המשפט יתברר א' ב' ג' אזי בית המשפט תמיד יכול
3 לתקן. הכוונה היא לא תיקון מתמטי, יש חווה"ד של רו"ח עליו התבססה
4 השומה, ולא ניתנה חוו"ד חדשה, אם רוצים להגיש חוו"ד חדשה אז צריכים
5 להתחיל מחדש, לא יתכן שכל פעם מתקנים מתקנים. אם בית המשפט
6 יסתכל על מה שהגישו, עוד לא גרעו שום מונית, הם מבקשים בהוצאות לגרוע
7 מוניות במקום 84 עכשיו יהיה 78 לדוגמא, הרי חברי אומר אני לא יכול לגרוע
8 מוניות, הם לא עבדו על מוניות, אותי לא מעניין מספר המוניות אלא החוזים,
9 ועכשיו הוא מבקש לגרוע מוניות, חברי לא הביא רשימה, בגדול גם הבקשה
10 הוגשה ללא תצהיר ולקראת סוף הדיון, יבוא רו"ח לחקירה ויענה מה שיענה.
11 אי אפשר לתקן כל הזמן דברים.

12
13 עו"ד עיד: לא המשיב הוא זה שצריך להביא רשימה של מוניות שבבעלות או
14 לא בבעלות המערער, המערער הוא זה שצריך להביא את זה, עד היום לא
15 הוגשה רשימה כזו. תחשיב ההוצאות שנערך נעשה ע"י חילוץ מספר מוניות
16 נערך מגובה המחזור חלקי הכנסה משוערת למונית פר שנה ובהתאם כפלו
17 את ההוצאות שיש לתת בגין כל רכיב ורכיב להפעלת מונית. מדובר בתחשיב
18 כלכלי לחלוטין שלא הועמד כנגדו שום תחשיב מטעם המערער. כפי שאמרתי
19 בתחילה לא גרענו ולא הוספנו לתחשיב, רק ביצענו מה בהתאם לגובה
20 המחזור.

21
22 עו"ד אריאל: לא הוגש ערעור על כל מה שקשור להוצאות, זה לא במחלוקת,
23 והתאמה תמיד אפשר לעשות בסוף."

24
25 לאחר דברים אלה, ניתנה החלטה, בגדרה התיר בית המשפט את תיקון הנספח לחוות
26 דעת הכלכלן. בהחלטה נכתב כך:

27
28 "התיקון האמור אך מתבקש מאליו נוכח הפחתת ההכנסות."

29
30 44. כידוע, סעיף 17 לפקודה קובע את העקרון הכללי בדבר ניכוי הוצאות שהוציא הנישום
31 בייצור הכנסתו. על מנת שהוצאה תבוא בגדרו של סעיף 17 לפקודה, נדרש כי הנישום
32 יוציא בפועל את ההוצאה; כי ההוצאה יצאה כולה בייצור הכנסתו; וכן כי היא הוצאה



בית המשפט המחוזי בירושלים

30 ינואר 2024

ע"מ 19-09-57941-09 חרש נ' פקיד שומה ירושלים 1

- 1 בשנת המס הרלבנטית (ראו, למשל, את ע"א 358/82 אלקו בע"מ נ' פקיד שומה
2 למפעלים גדולים, פ"ד לט(3) 316 (1985)).
3
4 45. בקשתו של המערער היא כי יותרו לו הוצאות בהן לא עמד ושלא שימשו אותו לשם
5 ייצור הכנסתו, בניכוד לכלל הבסיסי בפקודה, הנוגע לניכוי הוצאות. ראינו, כי בית
6 המשפט קיבל את בקשת המשיב לתקן את חוות דעת הכלכלן מטעם המשיב כדי
7 להתאים את ההוצאות להכנסות שהפיק המערער. הדבר דומה לקביעת בית המשפט
8 בפסק הדין ביחס לניכוי הפחת. כזכור, השופט מינץ סבר כי המערער מבקש לאחוז את
9 החבל משני קצותיו, בכך שטען לגריעה משמעותית במספר המוניות וצמצום מספרן
10 ל-80 מוניות ומצד שני, ביקש לזכות במלוא הפחת ביחס למאות המוניות על פי חוות
11 דעת המומחה. כפי שבית המשפט דחה גישה זו ביחס לניכוי הפחת (פסקה 33 לפסק
12 הדין), כך גם מתבקש לדחותה בהקשר של ניכוי ההוצאות על המוניות שנגרעו.
13
14 46. בהקשר זה, ראוי להתייחס לחוות דעת המומחה מטעם המערער. בחקירה הנגדית של
15 המומחה הוצגו לו שתי טבלאות שסומנו כמוצגים מש/1 ו-מש/2. הטבלה מש/1 לוקחת
16 את המחזור המתוקן לפי שיטת המומחה ומחלקת אותו בהכנסה השנתית למונית
17 (הכנסה בסך 69,160 ₪). במסגרת ההכנסות סכם המומחה 139.6 מוניות ואילו לצורך
18 ההוצאות, הכיר המומחה למערער ב-360 מוניות!
19
20 47. בטבלה מש/2 נבחן היחס בין המחזור המחושב לפי שיטת המומחה כמפורט בטבלה
21 העליונה בעמוד 6 לחוות דעתו, מול מספר המוניות שנקבע על ידי המומחה (בטבלה
22 השנייה בפרק ד.3 לחוות דעתו). לפי המומחה, מדובר בהכנסה ממוצעת שנתית של
23 26,817 ₪ למונית (ראו בטבלה – מש/2), בעוד שבית המשפט קבע את ההכנסה
24 השנתית הממוצעת למונית על סך 69,160 ₪! העולה מכול האמור הוא, כי יש לקבל
25 את עמדת המשיב בסוגיה זו.
26

פרשנות המערער לפסק הדין

- 27
28
29 48. לטענת המערער, פרשנות נכונה של פסק הדין מלמדת כי אין לו חוב מס כלל. לביסוס
30 טענתו, הגיש המערער חוות דעת חשבונאית מיום 20.2.17, במסגרתה נערכו שני
31 חישובים ("מצב 1" ו-"מצב 2"), כדלקמן:

32
33 מצב 1: הכנסות מצטברות לשנים 2006-2010: 9.6 מיליון ₪.

34 הוצאות מצטברות לשנים 2006-2010: 9.7 מיליון ₪.



בית המשפט המחוזי בירושלים

30 ינואר 2024

ע"מ 19-09-57941-09 חרש נ' פקיד שומה ירושלים 1

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
28

מצב 2 : הכנסות מצטברות לשנים 2006-2010 : 9.6 מיליון ₪.
הוצאות מצטברות לשנים 2006-2010 : 12.3 מיליון ₪.

מסקנת המומחה היא כי בשני המקרים, לא תהיה למערער חבות במס.

49. מסקנה זו, לפיה כתוצאה מפסק הדין לא נוצר למערער חוב מס, לא עולה בקנה אחד עם הגשת הערעור לבית המשפט העליון על פסק הדין של כב' השופט מינץ והיא אינה עולה בקנה אחד עם קביעותיו של השופט מינץ בפסק דינו ואף לא עם הכרעת הדין הפלילי בעניינו של המערער. איני מקבל את עמדת המערער, לפיה מדובר בשומה המבוססת על "רמאות" מצד המשיב (ראו דבריו בחקירה הנגדית- עמוד 58 לפרוטוקול). סבורני כי לפי הכללים שנקבעו בפסיקה והובאו לעיל, ביחס לנישום שספריו נפסלו, השומה אינה שרירותית או מוגזמת ואין למערער להלין אלא על עצמו, משבחר שלא להעמיד בפני בית המשפט תשתית עובדתית סדורה וכוללת ביחס למספר המוניות, תקופות השכירות והכול- על פי ספרים קבילים, והסתפק בטענות בדבר טעויות בשומה (ראו פסקה 13 לפסק הדין). עמדת המערער הינה מבקשת לעשות "חוכא ואיטלולה" מההליכים שהתנהלו עד כה, הן בערעור המס שהוכרע על ידי השופט מינץ בפסק דינו והן בהליך הפלילי במסגרתו הורשע המערער.

50. סוף דבר : לאור כל האמור, הערעור נדחה על כל חלקיו. על המערער לשלם למשיב הוצאות ושכ"ט עו"ד בסכום כולל של 45,000 ₪, אשר ישולם תוך 45 ימים מהיום. לאחר מועד זה, יתווספו לסכום הפרשי הצמדה וריבית כחוק, עד למועד התשלום בפועל.

המזכירות תמציא את פסק הדין לב"כ הצדדים.

ניתן היום, כ' שבט תשפ"ד, 30 ינואר 2024, בהעדר הצדדים.

אביגדור דורות, שופט

29