



בית המשפט המחוזי בירושלים

15 נובמבר 2023

ע"מ 63672-10-17 ג.י. מוצרי מזון וחד פעמי בע"מ נ' רשות המיסים בישראל
ע"מ 44062-11-17 גאולת ישראל ואח' נ' רשות המיסים בישראל
ע"מ 36092-02-18 גאולת ישראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 24478-03-19 ג.י. מוצרי מזון וחד פעמי בע"מ נ' רשות המיסים בישראל
ע"מ 24505-03-19 גאולת ישראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים

בפני כב' השופט אביגדור דורות

המערעות:

1. גאולת ישראל בע"מ
2. ג.י. מוצרי מזון וחד פעמי בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד איתי ליאון

נגד

המשיבים:

1. פקיד שומה ירושלים 3
2. מנהל מס ערך מוסף ירושלים
ע"י ב"כ עו"ד בינה צמח מאונר
מפרקליטות מחוז ירושלים (אזרחי)

1

2

פסק דין

3

4

לפניי חמישה ערעורים שהדיון בהם אוחד. מדובר בערעורים על שומות מס הכנסה בצו, על פסילת פנקסי חשבונות ועל החלטות הדוחות את ההשגות מטעם המערעות, בכל הנוגע לשומת עסקאות ותשומות במע"מ ולקנסות בגין אי ניהול ספרים.

5

6

7

8

רקע כללי

9

10 1. המערעות הינן חברות שעיסוקן במסחר קמעונאי וסיטונאי במוצרי מזון, אשר הפעילו
11 בתקופות הרלבנטיות לערעורים הנדונים מרכולים בשכונות חרדיות בירושלים.

12

13 2. להלן יתוארו באופן תמציתי הערעורים שהדיון בהם אוחד.

14

15 א. ע"מ 63672-10-17: מדובר בערעור על פסילת פנקסי חשבונות של ג.י. מוצרי מזון וחד
16 פעמי בע"מ (להלן: "ג.י.") לשנת המס 2014. במרכז הערעור, ביקורת ניהול ספרים
17 שנערכה על ידי מבקרי ניהול ספרים ממשרד פקיד שומה ירושלים 3 (להלן: "פקיד
18 השומה") ביום 22.7.14 בסניף המרכזי של המערעות ברח' רבינו גרשום 40, ירושלים וכן
19 ביקורת ניהול ספרים בסניף ברח' שומרי אמונים 4 ירושלים ביום 23.7.14 (בגינה לא
20 הוגשה השגה).

21

22 ב. ע"מ 44062-11-17: מדובר בערעור על החלטות מנהל מע"מ ירושלים (להלן: "מנהל
23 מע"מ ירושלים") מיום 30.8.17 בהן נדחו השגות שהוגשו על ידי ג.י. ועל ידי גאולת ישראל



בית המשפט המחוזי בירושלים

15 נובמבר 2023

ע"מ 17-10-63672 ג.י. מוצרי מזון וחד פעמי בע"מ נ' רשות המיסים בישראל
ע"מ 17-11-44062 גאולת ישראל ואח' נ' רשות המיסים בישראל
ע"מ 18-02-36092 גאולת ישראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 19-03-24478 ג.י. מוצרי מזון וחד פעמי בע"מ נ' רשות המיסים בישראל
ע"מ 19-03-24505 גאולת ישראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים

- 1 בע"מ (להלן: "גאולת ישראל"), בכל הנוגע לשומת עסקאות והשומות על פי חוק מס ערך
2 מוסף, התש"ל-1975 (להלן: "חוק מע"מ") ובכל הנוגע לקנסות בגין אי ניהול ספרים מכח
3 סעיף 95 לחוק מע"מ.
4
- 5 ג. ע"מ 18-02-36092: מדובר בערעור על שומת מס הכנסה בצו לשנת המס 2011 שהוגש
6 מטעם גאולת ישראל. בשנת 2016 הסתיימה ביקורת מע"מ של שתי החברות. פקיד
7 השומה בחן את ממצאי הביקורת של מע"מ והחליט להוסיף להכנסה החייבת המוצהרת
8 של גאולת ישראל סך של 914,800 ₪.
9
- 10 ד. ע"מ 19-03-24505: מדובר בערעור על שומת מס הכנסה בצו לשנות המס 2012-2013
11 שהוגש מטעם גאולת ישראל. לאור ממצאי ביקורת מע"מ, מצא המשיב כי יש להוסיף
12 להכנסה המוצהרת של גאולת ישראל סך של 934,146 ₪ ביחס לשנת 2012 וסך של
13 798,130 ₪ ביחס לשנת 2013.
14
- 15 ה. ע"מ 19-03-24478: מדובר בערעור על שומת מס הכנסה בצו לשנות המס 2013-2015
16 שהוגש מטעם ג.י. לאור ממצאי ביקורת מע"מ, מצא המשיב כי יש להוסיף להכנסה
17 המוצהרת של ג.י. תוספת מחזור בסך 387,412 ₪ לשנת 2013; בסך 2,059,400 ₪ לשנת
18 2014; ובסך 1,882,564 ₪ לשנת 2015.
19
- 20 3. במרכז הערעורים עומדת טענת המשיבים כי גאולת ישראל וג.י. – חד הן, בבחינת "אותה
21 גברת בשינוי אדרת", באופן שפעילות גאולת ישראל הועברה בשנת 2013 ל-ג.י. אף שבמהות
22 לא חל שינוי ומכאן טיפולם של המשיבים באופן מאוחד בענייני המערערות. המערערות
23 חולקות על המסקנה האמורה וטוענות כי אין בסיס למסקנת המשיבים בדבר הזהות ביניהן
24 ועל כן, לא ניתן היה לעשות שימוש בממצאי הבדיקה שנערכה אצל ג.י. כדי להשליך על
25 פעילותה של גאולת ישראל. סוגיה נוספת העומדת במרכז הערעורים קשורה לפסילת הספרים
26 וההשלכה שיש לכך על הוצאת השומות למערערות.
27
- 28 **טענות הצדדים בתמצית**
29
- 30 4. להלן יפורטו בתמצית טענות הצדדים בסוגיות שבמחלוקת ובהתאם לכך יתקיים בהמשך
31 פסק הדין הדיון בסוגיות אלה.
32



בית המשפט המחוזי בירושלים

15 נובמבר 2023

ע"מ 17-10-63672 ג.י. מוצרי מזון וחד פעמי בע"מ נ' רשות המיסים בישראל
ע"מ 17-11-44062 גאולת ישראל ואח' נ' רשות המיסים בישראל
ע"מ 18-02-36092 גאולת ישראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 19-03-24478 ג.י. מוצרי מזון וחד פעמי בע"מ נ' רשות המיסים בישראל
ע"מ 19-03-24505 גאולת ישראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים

טענות המערערות

- 1
- 2
- 3 5. לטענת המערערות, אין זהות בין גאולת ישראל לבין ג.י. וזאת לאור השונות בבעלות הרשומה
- 4 של החברות; חוסר הזהות בפעילות החברות; והעדר זהות של מנהלי החברות.
- 5
- 6 6. לטענת המערערות, לא היה מקום לפסילת ספרי גאולת ישראל תוך השלכה מהבדיקות שנעשו
- 7 אצל ג.י. כאשר ביקורות שבוצעו לספרי גאולת ישראל לא הצדיקו את פסילת הספרים.
- 8
- 9 7. לטענת המערערות, המשיבים הסתמכו באופן שגוי על התדריך הענפי וערכו חישוב שגוי של
- 10 הרווח הגולמי, תוך התעלמות מהסכמות דיוניות.
- 11
- 12 8. בפי המערערות טענות במישור הדיוני, הן בנוגע להליך ההשגה והעדר הפרדה בין הגורם
- 13 שהוציא את השומה לגורם שהחליט בהשגה והן בנוגע לנימוקי ההשגה, אשר נטען כי הם
- 14 שונים באופן מהותי מהנימוקים בשומה.
- 15
- 16 9. לבסוף, נטען כי אין לחייב את גאולת ישראל בתשלום מס בגין העברת המלאי לג.י. אשר
- 17 דווחה בזמן אמת ולא השיגה כל יתרון כלכלי או מיסויי כתוצאה מאי הנפקת חשבונית מס.

טענות המשיבים

- 18
- 19
- 20
- 21 10. לטענת המשיבים, פעילות גאולת ישראל הועברה בשנת 2013 ל- ג.י. וזאת לאור זהות בעלי
- 22 המניות ומנהלי החברות; לאור רישום החברות ברשות המסים בכתובת זהה; לאור הדמיון
- 23 הרב בפעילות החברות; ולאור חקירות בעלי העסקים שהתנהלו מול החברות.
- 24
- 25 11. לטענת המשיבים, בדין נפסלו ספרי ג.י. לשנת 2014 לפי סעיף 145(א) לפקודת מס הכנסה
- 26 [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן: "פקודת מס הכנסה") ואף על בסיס הביקורת בשנת
- 27 2016. עוד נטען כי ספרי כגולת ישראל נפסלו במע"מ לתקופה שבין אוגוסט 2011 לבין דצמבר
- 28 2013 בגין אי ניהול ספר תנועת מלאי בסיטונאות וליקויים נוספים. כמו כן, ספרי ג.י. נפסלו
- 29 לתקופה שבין ינואר 2013 לבין דצמבר 2015 מטעמים דומים.
- 30
- 31 12. באשר לתחשיב הרווח הגולמי של פעילות המערערות בקמעונאות, נטען כי הרווח המקובל
- 32 בענף הוא 16-22 אחוזים, בעוד שהרווח הגולמי שנקבע למערערות לאחר ההשגה הוא
- 33 13.72%, הנמוך מן התדריך.
- 34



בית המשפט המחוזי בירושלים

15 נובמבר 2023

ע"מ 17-10-63672 ג.י. מוצרי מזון וחד פעמי בע"מ נ' רשות המיסים בישראל
ע"מ 17-11-44062 גאולת ישראל ואח' נ' רשות המיסים בישראל
ע"מ 18-02-36092 גאולת ישראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 19-03-24478 ג.י. מוצרי מזון וחד פעמי בע"מ נ' רשות המיסים בישראל
ע"מ 19-03-24505 גאולת ישראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים

1 13. בכל הנוגע לטענה בדבר זהות המחליט בהשגה ובשומה, טענו המשיבים כי לא הונחה תשתית
2 עובדתית לטענה וכן כי הטענה לא הופיעה בנימוקי הערעור שהוגשו לבית המשפט.
3

דיון והכרעה

4
5
6 14. תחילה נציג את המסגרת הנורמטיבית הרלבנטית לערעורים.
7 בהמשך נדון בכל אחת מהסוגיות שבמחלוקת ונכריע בין עמדות הצדדים, על בסיס הראיות
8 שהוגשו, לאור כללי הפסיקה, שיובאו בפרק העוסק במסגרת הנורמטיבית.
9

המסגרת הנורמטיבית

10
11
12 15. סעיף 155 לפקודה קובע כדלקמן:
13

14 "חובת הראיה כי השומה היא מופרזת תהיה על המערער;
15 אולם אם המערער ניהל ספרים קבילים ... חייבים פקיד
16 השומה או המנהל, לפי העניין, להצדיק את החלטתם".
17

18 16. בפסיקה נקבע כי הוראה זו טומנת בחובה שני נטלים שונים: נטל השכנוע, המוטל על הנישום
19 (המערער), ללא קשר לקבילות ספריו, ונטל ההצדקה, המונח על כתפי המשיב, במידה וספרי
20 הנישום לא נפסלו (ע"א 44932/12 ביבי נ' פ"ש ירושלים (13.4.14) (להלן: "עניין ביבי"); ע"א
21 5324/05 שחאדה נ' פ"ש עכו (9.8.09) (להלן: "עניין שחאדה"); ע"א 6743/03 תחנת שירותי
22 רכב רוממה חיפה בע"מ נ' פ"ש חיפה (28.7.05)).
23

24 17. כאשר נדרש פקיד השומה להצדיק את החלטתו להוציא שומה לפי מיטב השפיטה, אין
25 חובה עליו להוכיח על ידי ראיות מדויקות, ששומתו מדויקת לחלוטין (ע"א 4230/00
26 רצון נ' פ"ש נתניה, פסקה 6 (29.9.03) (להלן: "עניין רצון"). המשיב נדרש להוכיח כי
27 השומה מוצדקת, על ידי שימוש במבחני עזר, כמו השוואת השומה לתוצאות עסקיות
28 של שנים קודמות, השוואה לעסקים אחרים מאותו סוג, היזקקות לתדריכים
29 כלכליים, לביקורת בעסק ועוד (עמ"ה 1318/04, 1181/02 בגים נ' פ"ש גוש דן (15.5.07)
30 (להלן: "עניין בגים"); עמ"ה 1026/98 פתח ואח' נ' פקיד שומה רמלה, מסים יז/ח
31 (10/2003) (ה-17) (להלן: "עניין פתח").



בית המשפט המחוזי בירושלים

15 נובמבר 2023

ע"מ 17-10-63672 ג.י. מוצרי מזון וחד פעמי בע"מ נ' רשות המיסים בישראל
ע"מ 17-11-44062 גאולת ישראל ואח' נ' רשות המיסים בישראל
ע"מ 18-02-36092 גאולת ישראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 19-03-24478 ג.י. מוצרי מזון וחד פעמי בע"מ נ' רשות המיסים בישראל
ע"מ 19-03-24505 גאולת ישראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים

1

2 18. עתה יוצגו העקרונות שנקבעו בפסיקה ביחס לנישום שספריו נפסלו וכן את העקרונות
3 שנקבעו ביחס למידת התערבות בית המשפט בשומה לפי מיטב השפיטה. בע"א 352/86
4 פקיד שומה פתח תקוה נ' יצחק אורן (1990) (להלן: "עניין אורן") נקבעו הדברים
5 הבאים (פסקה 6):

6 "כאשר ספריו של נישום נפסלים, מוטל על כתפיו נטל
7 הראיה. בית-משפט זה התייחס בעבר לשאלת היקפה
8 ומהותה של חובת הראיה, המוטלת על נישום שספריו נפסלו,
9 וקבע, כי נישום שספריו נפסלו אינו יכול עוד להיבנות מכך
10 שבית המשפט יאמין לכל הצהרותיו, ועליו להביא הוכחות
11 אובייקטיביות (להבדיל מעדותו שלו) לביסוס טענותיו. בית
12 המשפט נתן דעתו לכך, שקל מאוד להפריח טענות בדבר
13 שרירות והגזמה, ועל-כן הדגיש, כי אין די בטענות בעלמא,
14 אלא עליהן להיתמך בראיות אובייקטיביות של ממש (עמ"ה
15 (ת"א 444/69[5], בעמ' 104).

16 העמידה על כך שמערער יוכיח בראיות חותכות, כי הערכתו
17 של פקיד השומה הייתה שרירותית או מופרכת מעיקרא, היא
18 פועל יוצא של האשם הרובץ לפתחו של הנישום, אשר באי-
19 ניהול ספרים קבילים מנע מפקיד השומה את האפשרות לברר
20 את הכנסתו לאשורה (ע"א 42/84 [1] הנ"ל, בעמ' 59; ע"א
21 394/64 [4], בעמ' 32)."

22
23 19. מקום בו נפסלו ספרי הנישום, ואין כל נתון שניתן לסמוך עליו מתוך ספרי הנהלת
24 החשבונות של הנישום לצורך עריכת השומה, מוסמך פקיד השומה לערוך את השומה
25 בהתאם למומחיותו. בע"א 8375/06 ד"ר מנחם צ'צ'קס נ' מנהל מע"מ פתח תקוה
26 (25.3.09) נפסק כך:

27
28 "נישום אשר ספריו הוכרו כפסולים מאחר שנוהלו בסטייה
29 מהוראות ניהול פנקסים, בדומה למצב במקרה שלפנינו,



בית המשפט המחוזי בירושלים

15 נובמבר 2023

ע"מ 17-10-63672 ג.י. מוצרי מזון וחד פעמי בע"מ נ' רשות המיסים בישראל
ע"מ 17-11-44062 גאולת ישראל ואח' נ' רשות המיסים בישראל
ע"מ 18-02-36092 גאולת ישראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 19-03-24478 ג.י. מוצרי מזון וחד פעמי בע"מ נ' רשות המיסים בישראל
ע"מ 19-03-24505 גאולת ישראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים

1 ונערכה לו כתוצאה מכך שומה על פי מיטב השפיטה – לא ניתן
2 לדרוש ממנהל מע"מ, או מפקיד השומה, לפי העניין ...
3 להוציא שומה מבוססת ומדויקת לכל דבר ועניין ולהצדיק את
4 שומתו לכל פרטיה. בנסיבות אלה רשאי המנהל לקבוע את
5 השומה לא רק על פי עובדות מוכחות ונתונים בדוקים, אלא
6 גם על פי אומדנים, הערכות וניסיון אישי ... במקרים כגון דא,
7 על הנישום הראיה להוכיח את הטענה כי שומה כאמור הינה
8 מופרזת, בלתי סבירה או שגויה ... " (פסקה 20).

9
10 20. כאשר נדרש פקיד השומה להצדיק את החלטתו להוציא שומה לפי מיטב השפיטה, אין
11 חובה על המשיב להוכיח על ידי ראיות מדויקות ששומתו מדויקת לחלוטין (ע"א
12 4230/00 עניין רצון, פסקה 6). המשיב נדרש להוכיח כי השומה מוצדקת, על ידי שימוש
13 במבחני עזר, כמו השוואת השומה לתוצאות עסקיות של שנים קודמות, השוואה
14 לעסקים אחרים מאותו סוג, היזקקות לתדריכים כלכליים, לביקורת בעסק ועוד (עניין
15 בגים; עניין פתח).

16
17 21. בכל הנוגע למידת ההתערבות של בית המשפט בערעורי מס הכנסה, נקבעו הדברים
18 הבאים בעניין אורן:

19
20 "שיפוטו של בית המשפט המחוזי במקרים אלה הוא שיפוטה
21 של ערכאה ערעורית. את התפקיד לערוך שומה הטיל
22 המחוקק על פקיד השומה, ואפילו ימצא השופט שאילו הוא
23 היה יושב במקומו של הפקיד היה מגיע לתוצאה אחרת, אין
24 בכך עדיין עילה מספקת להתערב בשומה" (ע"א 62/58(3)
25 168). קיימת איפוא סמכות להתערב, אך בית המשפט
26 שלערעור לא ייטה לעשות כן, מקום שיש בכך אך ורק משום
27 המרת עניין שבשיקול דעת פקיד השומה בשיקול דעת ערכאת
28 הערעור".

29



בית המשפט המחוזי בירושלים

15 נובמבר 2023

ע"מ 17-10-63672 ג.י. מוצרי מזון וחד פעמי בע"מ נ' רשות המיסים בישראל
ע"מ 17-11-44062 גאולת ישראל ואח' נ' רשות המיסים בישראל
ע"מ 18-02-36092 גאולת ישראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 19-03-24478 ג.י. מוצרי מזון וחד פעמי בע"מ נ' רשות המיסים בישראל
ע"מ 19-03-24505 גאולת ישראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים

1 בע"מ 17-02-45369 מילר אורי נ' פקיד שומה ת"א 3, מסים לב/4 (דצמבר 2018) ה-
2 47, נקבע כי גם כאשר נפסלו ספרי המערער, בנסיבות אשר יהיו, הרי שככל שהוכיח
3 הנישום בראיות אובייקטיביות כי ההנחות שבבסיס השומה אינן סבירות הרי שבית
4 המשפט יכול וצריך להפעיל את סמכותו לפי סעיף 156 לפקודה ולהתערב בשומה:
5

6 "עם זאת, ככל שיימצא כי הנישום הוכיח, בראיות
7 אובייקטיביות ובמידת ההוכחה הנדרשת במשפט האזרחי,
8 כי ההנחות שבבסיס השומה אינן סבירות, או שקיימים
9 נתונים משמעותיים בשומה המצריכים את תיקונה, בית
10 המשפט רשאי להפעיל את סמכותו מכוח סעיף 156 לפקודת
11 מס הכנסה ולהתערב בשומה. יוער כי התערבות זו אינה
12 מוגבלת לביטול השומה או לאישורה אלא כוללת גם את
13 הסמכות לתקן את השומה או לפסוק בה באופן אחר (ע"א
14 734/89 פיקנטי תעשיות מזון בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן,
15 פ"ד מונ(5) 309, 342 (1992); ע"מ (מחוזי מרכז) 14-02-18977
16 רמי קנטור נ' מדינת ישראל, פסקה 5 (25.4.2017))."
17

18 ההלכה הפסוקה קובעת כי פסילת ספרי הנישום, ואף העדר קיומה של מערכת ספרים,
19 אינה מביאה להתרת כספו של הנישום ועל פקיד השומה מוטלת החובה לערוך שומה
20 באופן סביר (ע"א 10089/09 מוחמד דגמין נ' פקיד שומה באר שבע, פסקה יא
21 (14.4.11); עניין אורן).
22

23 "שומה לפי מיטב השפיטה צריכה להיות סבירה ובהתחשב בנתוני העסק הספציפי
24 ובאופי העסק, על מנת שלא תהפוך שומה לפי 'מיטב השפיטה' לשומה לפי 'מיטב
25 השחיטה' כמאמר ליצים" (ע"א 4779/09 סובחי שעבאן נ' פקיד שומה רמלה, פסקה
26 16 (5.12.11)).
27

28 "על פקיד השומה להפעיל את סמכותו בקביעת שומה לפי מיטב השפיטה לא מתוך
29 כוונה להעניש את הנישום, אלא מתוך חתירה לגביית מס אמת. גם בהעדר



בית המשפט המחוזי בירושלים

15 נובמבר 2023

ע"מ 17-10-63672 ג.י. מוצרי מזון וחד פעמי בע"מ נ' רשות המיסים בישראל
ע"מ 17-11-44062 גאולת ישראל ואח' נ' רשות המיסים בישראל
ע"מ 18-02-36092 גאולת ישראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 19-03-24478 ג.י. מוצרי מזון וחד פעמי בע"מ נ' רשות המיסים בישראל
ע"מ 19-03-24505 גאולת ישראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים

1 אסמכתאות, פקיד השומה אינו יכול לקבוע שומה באופן שרירותי" (ע"מ (מחוזי י-ם)
2 40960-06-12 עאמר חרחש נ' פקיד שומה ירושלים, פסקה 22 (25.1.15)).
3

4 22. באשר לחישוב הרווח הגולמי על ידי פקיד השומה, ראוי לפנות לקובץ הפרשנות לפקודת
5 מס הכנסה, לחלק המתייחס לדרכי ביקורת ומבחנים לבדיקת סבירות הדוחות
6 והנחיות לטיפול כאשר ההכנסה המוצהרת בלתי סבירה. להלן יצוטטו סעיפים 6.1 ו-
7 6.2 לקובץ הפרשנות:
8

9 "6.1 מבוא
10 השאלה היא כיצד לנהוג כאשר אין התוצאה העסקית על-פי הפנקסים
11 מתקבלת על הדעת, ומאיך גיסא, לא נמצא דופי במערכת הפנקסים
12 שהצדיק את פסילתם. במילים אחרות, מדובר בהכנסה מוצהרת בלתי
13 סבירה, שלא נמצאו פגמים מהותיים בניהול מערכת הספרים ולא נתגלה אי-
14 רישום תקבול (אם על ידי ביקורת במקום ואם על ידי בדיקות צולבות). עם
15 זאת התוצאה העסקית נמוכה, בהשוואה לנתוני העסק עצמו בשנה הנבדקת
16 או בהשוואה לנתונים משנים קודמות: ובמקרים של סטיות חריגות – גם
17 בהשוואה למה שמקובל בענף מתוך ניסיון המפקח או בהשוואה עם תיקים
18 דומים ופרופילים ותדריכים כלכליים. השאלה מתייחסת הן לנושא קבילות
19 הפנקסים והן לזכותו של פקיד- השומה להתעלם מהדו"ח ולהוציא שומה לפי
20 מיטב השפיטה.

21 6.2 מבחני סבירות כאשר הפנקסים בלתי קבילים
22 כאשר נקבע שהפנקסים הם בלתי קבילים (בין אם נעשתה הקביעה על ידי
23 המפקח ולא הוגש עליה ערר ובין שהוגש עליה ערר וועדת ערר לקבילות
24 פנקסים אישרה את הקביעה) והתוצאה העסקית היא בלתי סבירה, יש
25 לקבוע שומה לפי מיטב השפיטה. במקרה זה, יכולים היסודות העובדתיים
26 לקביעת השומה לפי מיטב השפיטה להתבסס על יסודות שונים כגון:
27 א. הרווחיות המקובלת בענף על פי התדריכים הכלכליים.
28 ב. השוואה עם תיקים דומים באותו ענף שעברו ביקורת יסודית, תוך
29 התאמה לנתוני העסק, בין אם נערכו שומות לפי מיטב השפיטה ובין אם
30 נתקבלו הדוחות.



בית המשפט המחוזי בירושלים

15 נובמבר 2023

ע"מ 17-10-63672 ג.י. מוצרי מזון וחד פעמי בע"מ נ' רשות המיסים בישראל
ע"מ 17-11-44062 גאולת ישראל ואח' נ' רשות המיסים בישראל
ע"מ 18-02-36092 גאולת ישראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 19-03-24478 ג.י. מוצרי מזון וחד פעמי בע"מ נ' רשות המיסים בישראל
ע"מ 19-03-24505 גאולת ישראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים

- 1 ג. ניתוח נתוני העסק עצמו על פי הפנקסים שנוהלו על ידו (למרות שנפסלו).
2 ד. מקורות אינפורמציה חיצוניים המגלים אי רישום חלק מההכנסות
3 (כאשר שימשו עילה לפסילת הספרים), שעל פיהם ניתן לשחזר את
4 ההכנסות האמיתיות."
5

6 23. סוגיה מרכזית בערעורים הנדונים, נוגעת לפסילת הספרים. בסוגיה זו ראוי להפנות לע"א
7 5072/19 שווארמה א.ש. בע"מ נ' פקיד שומה חדרה (9.5.21) (להלן: "עניין שווארמה א.ש."),
8 שם נקבע כי התכלית החקיקתית העומדת ביסוד סעיפים 130(ב) ו-145ב(א)(1) לפקודת מס
9 הכנסה היא להקשות על העלמת מס ולהביא לשיטת ניהול ספרים המבוססת על רישום
10 מדוקדק של תקבולים, בסמוך לקבלתם, באופן התורם ליצירת מסגרת ארגונית אשר תמנע
11 שכחה, הזנחה ורשלנות (שם, פסקה 24). להלן ציטוט מפסקה 24 לפסק הדין:

12
13 "אם הסטיות מההוראות או הליקויים שנמצאו בפנקסי החשבונות
14 של הנישום היו מהותיים לעניין קביעת הכנסתו, ניתן לפסול את
15 ספריו ולעניין זה די שהנישום לא ירשום תקבול אחד. בעניין זה נקבע
16 מבחן אובייקטיבי לעניין השאלה מהי 'סיבה מספקת' לאי-רישום
17 התקבולים בדרך הקבועה בפקודה ובנהלים, אשר בגינה אין לפסול
18 את הספרים – מבחנו של 'הנישום הסביר' (עניין שרדתי גרר; ע"א
19 1999/92 חדד נ' פקיד השומה נתניה, פ"ד מט(1) 441 (1995)). נקבע
20 כי אי-קיום ההוראות הנובע מפעילות שגרתית של העסק אינו יכול
21 לשמש 'סיבה סבירה', אלא יש להצביע על אירוע בלתי צפוי וחריג
22 (עניין שקד)."

23
24 24. בכל הנוגע לנטל הראיה בסוגיית פסילת הספרים, נקבע בעניין שווארמה א.ש. כדלקמן (פסקה
25 :25)

26 "אף כי, מי ש'מוציא מחברו' הוא הנישום, הנושא ב'נטל השכנוע'
27 המרכזי, די נהיר מתוך האמור, כי לצורך פסילת הספרים יש להטיל על
28 המשיב את הנטל להראות כי נמצאו בספרים ליקויים או כי התקבל
29 תקבול עסקי שהושמט מהספרים (וראו: ע"א 520/83 דון נ' פקיד שומה
30 גוש דן, פד"א יד 363 (1986), שם נקבע כי 'הוכחת קיומו של תקבול
31 מוטלת על פקיד השומה ולא על הנישום')."

32



בית המשפט המחוזי בירושלים

15 נובמבר 2023

ע"מ 17-10-63672 ג.י. מוצרי מזון וחד פעמי בע"מ נ' רשות המיסים בישראל
ע"מ 17-11-44062 גאולת ישראל ואח' נ' רשות המיסים בישראל
ע"מ 18-02-36092 גאולת ישראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 19-03-24478 ג.י. מוצרי מזון וחד פעמי בע"מ נ' רשות המיסים בישראל
ע"מ 19-03-24505 גאולת ישראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים

1 יחד עם זאת, הובהר בפסק הדין כי אין משמעות הדבר כי לצורך פסילת הספרים "יתהפכו
2 היוצרות" ועל המשיב יוטל "נטל השכנוע". נקבע כי הנטל להראות כי נפגעה האפשרות לבצע
3 ביקורת אמת על ספרי הנישום אינו יכול להיות מכביד ביותר והמשיב רשאי להתבסס על
4 ראיות מנהליות (פסקה 27). משהורם הנטל על ידי המשיב, עובר הנטל לנישום להראות "סיבה
5 מספקת" כלשון סעיף 145ב(א)(1) לפקודת מס הכנסה לאי הרישום או לליקויים. אם לא הורם
6 הנטל על ידי הנישום, ניתן לפסול את הספרים (פסקה 28). נקבע כי על הנישום רובץ נטל כבד
7 יותר (שם).

8

9

סוגיית הזהות בין המערערות

10

11 25. כאמור לעיל, אחת השאלות המרכזיות בערעורים נוגעת לטענת המשיבים בדבר זהות בין
12 המערערות. הצדדים התייחסו למספר אינדיקציות התומכות או שוללות את הטענה בדבר
13 זהות החברות, ואליהן אתייחס להלן.

14

15 26. זהות בעלי המניות והמנהלים: על פי הרישום במערכת שע"מ, מנובמבר 2000 ועד למועד מתן
16 תצהירו של צחי בן יוסף, מבקר חשבונות במע"מ ירושלים (30.10.19), בעלת המניות בגאולת
17 ישראל הייתה גב' פנינה ניסים (להלן: "פנינה"). בתקופה שבין אוגוסט 2002 ועד מרץ 2017
18 גם עמותת "מן התורה" הייתה בעלת מניות בגאולת ישראל. פנינה הייתה רשומה
19 כדירקטורית בגאולת ישראל ממאי 2006 ועד מועד התצהיר (30.10.19) ומר מאיר ניסים
20 (בעלה של פנינה) שימש דירקטור בגאולת ישראל ממאי 2006 ועד אפריל 2018. פנינה הייתה
21 בעלת מניות יחידה (בעלת 100% מהמניות) ב-ג.י. ממועד יסוד החברה ביוני 2010.

22

23 27. המערערות הסתמכו על אישור רשם החברות על כך שביום 15.4.13 נרשמה העברת מניות
24 בגאולת ישראל מעמותת "מן התורה" לפנינה, על פי דיווח מיום 11.4.13. על כן, נטען כי זהות
25 בעלי המניות רלבנטית רק מיום 11.4.13. בטענה זו יש קושי רב. ראשית, המרשם המתנהל
26 ברשם החברות הוא דקלרטיבי בלבד ביחס לבעלי המניות ותוקף העברת המניות אינו תלוי
27 ברישום ברשם החברות. מכאן, שאין לדעת מתי בוצעה העברת המניות מעמותת "מן תורה"
28 לפנינה והמערערות לא הציגו מסמכים רלבנטיים, כמו הסכם בין עמותה לפנינה או פרטים
29 על העברת המניות (הסיבות להעברת המניות, האם מדובר בהעברה בתמורה ומהי התמורה
30 ששולמה ומתי). שנית, עדותה של פנינה בחקירתה הנגדית מצביעה על כך כי חרף רישומה,
31 היא לא ידעה פרטים בסיסיים הנוגעים לפעילות המערערות (כמו מספר הסניפים, כיצד
32 קיבלה שכר, מהי התמורה ששולמה עבור העברת המניות אליה, והשיבה כי היא הייתה עושה
33 מה שהיו אומרים לה (עמ' 54 לפרוטוקול, ש' 20; עמ' 55, ש' 2, 6; עמ' 56, ש' 8, עמ' 60, ש' 8).



בית המשפט המחוזי בירושלים

15 נובמבר 2023

ע"מ 17-10-63672 ג.י. מוצרי מזון וחד פעמי בע"מ נ' רשות המיסים בישראל
ע"מ 17-11-44062 גאולת ישראל ואח' נ' רשות המיסים בישראל
ע"מ 18-02-36092 גאולת ישראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 19-03-24478 ג.י. מוצרי מזון וחד פעמי בע"מ נ' רשות המיסים בישראל
ע"מ 19-03-24505 גאולת ישראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים

- 1 בתשובה לשאלת בית משפט השיבה פנינה כי בעלה הוא שעוסק "בכל זה" והיא עושה
2 "מה שאומרים לי, זה הכל" (עמ' 65 לפרוטוקול, ש' 10-3). המסקנה היא כי ההבדלים ברישום
3 הבעלות במניות אינם מעידים על כך שמדובר בשני תאגידים נפרדים ללא קשר הדוק ביניהם.
4
5 28. על פי הראיות, את העסק ניהלו בפועל הבנים של מאיר ופנינה – אלעזר ניסים ושלוש ניסים.
6 העד יאיר הריס כינה את אלעזר ניסים "ככוח הפועל בעסק" והוסיף את הדברים הבאים (עמ'
7 304-305 לפרוטוקול):

8
9 "ת. תראה, אני בדיונים שהיו מולי היה אלעזר, התרשמתי
10 שהוא אחד, הכוח הפועל בעסק זה אלעזר, יש לו כוח פועל רציני.
11 לפי זה, מבחינת מה שהתרשמתי בדיונים פרונטליים. בקריאת
12 החקירות וכל ממצאי הביקורת אז הבנתי שהיה גם את הבן
13 השני, שלום יוסף חיים, שגם הוא היה חיים פועל. וגם האב
14 עצמו, האב הרי ייסד את כל, הניח את היסודות לעסק.
15 ש. האב היה בעל מניות במי מהחברות?
16 ת. לא.
17 ש. לא היה בעל מניות בחברות.
18 ת. לא.
19 ש. הוא היה דירקטור בג.י.?
20 ת. לא לפי מה שהיה רשום לי.
21 ש. אז אני מנסה להבין, מה זה הכוח הפועל? מה המשמעות של
22 כוח פועל? אנחנו לא מדברים בשכונה, מדברים בענייני מיסוי,
23 מה זה כוח פועל?
24 ת. קודם כל אני לא יודע לאן אתה כל כך מוביל בשאלות שלך,
25 אבל בלי קשר, אפשר לרשום עסק על אדם אחד, אבל הכוח
26 הפועל בעסק הוא אדם אחר. אנחנו מכירים את זה.
27 ש. ומה המשמעות?
28 ת. המשמעות היא שבעצם מי שיוזם, מי שהיגיעה האישית
29 האמיתית שלו זה אדם אחר.
30 ש. האם איפה שהוא בשומות ביקשתם לייחס את הפעילות
31 למאיר באופן אישי או לאלעזר באופן אישי?
32 ת. אין לזה כל כך משמעות רבה כי הרי השומה היא שומה
33 לחברה. מי שיצטרך לשלם את המס זה,
34 ש. זה בעלי המניות בחברה.
35 ת. זה בעלי המניות. מבחינת מי בדיוק היה יותר דומיננטי ושל
36 מי המשכורת יותר גבוהה ומי היה יותר בחנות או פחות, קצת
37 פחות רלוונטי, כי מדברים פה על שומה לחברה"

- 39 29. המסקנה העולה מן האמור היא, כי שתי המערעות נוהלו על ידי אלעזר ניסים ושלוש ניסים,
40 וההבדלים הנזכרים לעיל בנוגע לבעלות הרשומה, לא פוגעים במסקנה כי שתי החברות הן
41 בעצם גוף עסקי אחד, המנוהל על ידי אותם גורמים.



בית המשפט המחוזי בירושלים

15 נובמבר 2023

ע"מ 17-10-63672 ג.י. מוצרי מזון וחד פעמי בע"מ נ' רשות המיסים בישראל
ע"מ 17-11-44062 גאולת ישראל ואח' נ' רשות המיסים בישראל
ע"מ 18-02-36092 גאולת ישראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 19-03-24478 ג.י. מוצרי מזון וחד פעמי בע"מ נ' רשות המיסים בישראל
ע"מ 19-03-24505 גאולת ישראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים

1

2 **30. הדמיון בפעילות החברות:** על פי הראיות, נראה כי פעילות החברות הייתה דומה ביותר,
3 בלשון המעטה. הדבר עולה מחקירות של בני משפחת ניסים ומחקירות של בעלי עסקים
4 שהתנהלו מול המערערות. בחקירתו מיום 1.2.16 ברשות המיסים של שלום ניסים, הוא נשאל
5 מה הייתה הפעילות העסקית בגאולת ישראל. על כך הוא השיב (נספח 19 לתצהיר צחי בן
6 יוסף, עמ' 3, ש' 26-21):

7

8 "שאלה: מה הייתה הפעילות העסקית בחברת גאולת ישראל?
9 תשובה: אותו הדבר כמו בחברת ג.י. מוצרי מזון, היה לנו אולי 3
10 חנויות כי החנות במאה שערים פתחנו רק בחודש מרץ שנת 2015
11 בערך, וכל הפעילות שהייתה בחברת גאולת ישראל העבירו לחב'
12 ג.י. מוצרי מזון ואני חושב שגם היה לנו יבוא של טיטולים בחברת
13 גאולת ישראל...".

14

15 כך עולה אף מהדברים שמסר אלעזר ניסים בתשאול שנערך לאחר ביקורת ניהול ספרים מיום
16 22.7.14 בחנות ברח' רבנו גרשום (נספח 1 לתצהיר יוסי אור, באמצע עמ' 1):

17

18 "ש. לפי הידוע לך: מה קרה עם החברה הקודמת שלכם?
19 ת. היתה לנו חברה קודמת גאולת ישראל שהיה לה רו"ח שאול
20 שמשון היו לנו בעיות איתו והחלטנו לעבור לרו"ח אחר אך לעבור
21 לחברה אחרת. גם בחברה הקודמת גאולת ישראל אמא הייתה
22 בעלת המניות ולא היה שינוי בתיפקוד של העובדים כפי שהסברתי
23 לעיל".

24

25 הדברים עולים אף מחקירת חלק מבעלי העסקים שהתנהלו מול המערערות. יגאל אברהמי
26 נשאל בחקירתו מיום 1.2.16 ביחס לג.י. (נספח 15 לתצהיר צחי בן יוסף, עמ' 1, ש' 27-25):

27

28 "שאלה: האם יש לך ספק בשם ג.י. מוצרי מזון וחד פעמי?
29 תשובה: כן. זה שם חדש כניראה. היה להם שם אחר ואני לא זוכר.
30 זה השתנה לפני יותר משנה".

31

32 גבריאל בן אהרן אמר בחקירתו מיום 3.2.16 (נספח 16 לתצהיר צחי בן יוסף, עמ' 1, ש' 25-22)
33 את הדברים הבאים:



בית המשפט המחוזי בירושלים

15 נובמבר 2023

ע"מ 17-10-63672 ג.י. מוצרי מזון וחד פעמי בע"מ נ' רשות המיסים בישראל
ע"מ 17-11-44062 גאולת ישראל ואח' נ' רשות המיסים בישראל
ע"מ 18-02-36092 גאולת ישראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 19-03-24478 ג.י. מוצרי מזון וחד פעמי בע"מ נ' רשות המיסים בישראל
ע"מ 19-03-24505 גאולת ישראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים

1

2

"שאלה: ממתי אתה מכיר את גאולת ישראל ועובד מולו:

3

תשובה: 3 או 4 שנים בערך לא זוכר.

4

שאלה: מול מי אתה עובד בגאולת ישראל?

5

תשובה: מול בחור בשם שלום. בחור צעיר בערך בגיל 30. בחור

6

דתי."

7

8

בעל מכולת זה התייחס בעדותו שנגבתה בחודש פברואר 2016 לגאולת ישראל כאחד

9

מהספקים שלו, מולו הוא עובד 3-4 שנים, בעוד שפעילות גאולת ישראל נפסקה בשנת 2013.

10

מכאן עולה, שהלקוח של ג.י. מזהה אותה בשמה של גאולת ישראל.

11

12

31. מנהלת החשבונות של המערערות, גב' שירלי פרש, נחקרה ברשות המסים על פעילות שתי

13

החברות ואמרה את הדברים הבאים (נספח 12 לתצהיר צחי בן יוסף, עמ' 2, ש' 41-42):

14

15

"שאלה: מה ההבדל בין הפעילות של ג.י. לזאת של גאולת ישראל?

16

תשובה: אותה פעילות בדיוק רק השם שונה."

17

18

כמו כן, ראו את דבריה בעמ' 2, ש' 32-38:

19

20

"שאלה: מדוע הופסקה הפעילות בגאולת ישראל?

21

תשובה: החברה עזבה את רואה החשבון הקודם ששמו שאול

22

שמשון כי לא היו מרוצים משירות שלו והוא לא הסכים להביא את

23

הגיבויים של כל השנים. הנהלת החשבונות לשנת 2011 נשארה

24

אצלו, הוא לא הסכים להגיש את המאזן לשנת 2011 ולהביא לנו

25

את הגיבויים וגם היתה בעיה במס הכנסה וביטלו לגמרי את

26

הניכוי מס במקור ומאיר שעובד על מזומן הבין שזה בעייתי וגם

27

התביעה של שמשון שאול היתה כנגד חברת גאולת ישראל אז

28

מאיר החליט לסיים את הפעילות של גאולת ישראל ולעבור לעבוד

29

עם ג.י."

30

31

המערערות נמנעו מהבאת מנהלת החשבונות לעדות על אף שהמשיכה לעבוד עבור משפחת

32

ניסים ועל אף שהיא מסרה נתונים לנציגי המשיבים ביחס לאופן ניהול הנהלת החשבונות.

33

בחירה זו מעלה את האפשרות כי היא נובעת מהחשש מפני חקירתה הנגדית. חל כאן הכלל כי



בית המשפט המחוזי בירושלים

15 נובמבר 2023

ע"מ 17-10-63672 ג.י. מוצרי מזון וחד פעמי בע"מ נ' רשות המיסים בישראל
ע"מ 17-11-44062 גאולת ישראל ואח' נ' רשות המיסים בישראל
ע"מ 18-02-36092 גאולת ישראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 19-03-24478 ג.י. מוצרי מזון וחד פעמי בע"מ נ' רשות המיסים בישראל
ע"מ 19-03-24505 גאולת ישראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים

- 1 אי הבאת עד רלבנטי מעוררת חשד כי בעל הדין שנמנע מהבאתו, חשש מעדותו ומחשיפתו
2 לחקירה נגדית (ע"א 2275/90 לימה חברה ישראלית לתעשיות כימיות בע"מ נ' פרץ רוזנברג,
3 פ"ד מז (2) 605, פסקה 14 (1993). ראו עוד באותו הקשר: ע"א 256/17 הרשקוביץ שי נ' מדינת
4 ישראל – רשות המיסים, אגף המכס והמע"מ, פסקה 15 לפסק דינו של כב' השופט ד' מינץ
5 (18.08.2019); ע"א 8294/14 רוני גנגינה נ' פקיד שומה פתח תקוה, פסקה 24 לפסק דינו של
6 כב' השופט י' עמית (20.03.2018). מכאן שאי הבאת מנהלת החשבונות לעדות פועלת לחובת
7 המערערות.
- 8
- 9 32. לטענת המערערות, בהעברת הפעילות מגאולת ישראל ל-ג.י. חלו תמורות משמעותיות, לרבות
10 שינוי אופי הפעילות, ובכלל זה הסטה ניכרת של הפעילות ממכירה סיטונאית למכירה
11 קמעונאית, הגדלה משמעותית של המכירות, שינוי מהותי בהיקפי כוח האדם, הוספת חנויות,
12 שינוי המגוון והוספת ספקים. נטען כי המשיבים לא התייחסו לשינויים אלה, המצביעים כי
13 גם אם מדובר בחברות שפעלו באותו ענף, אין מדובר בחברות זהות או בבעלים זהים. סבורני
14 כי אין לקבל את טענת המערערות. שינויים בפעילות העסקית מאפיינים התנהלות לאורך זמן
15 והעובדה כי חלו שינויים בהיקפי כוח האדם, בזהות הספקים ובשינוי המגוון, אינה סותרת
16 את הדברים המפורשים שצוטטו לעיל מפי נציגי המערערות והלקוחות ביחס להעברת
17 הפעילות בחודש נובמבר 2013. מחומר הראיות עולה כי נוצרו קשיים בגאולת ישראל
18 הקשורים לעבודה מול רוי"ח שאול שמשון ועקב ביטול הפטור מניכוי מס במקור, אשר הביאו
19 להחלטה להעתיק את הפעילות של גאולת ישראל לג.י. גם העברת המלאי והרכוש הקבוע
20 מגאולת ישראל לג.י. והאופן בו היא בוצעה (נושא עליו נרחיב בהמשך), מלמדת כי מדובר
21 בחברות זהות במהותן, בבחינת "אותה גברת בשינוי אדרת".
- 22
- 23 33. **כתובת החברות:** שתי החברות נרשמו ברשות המיסים בכתובת זהה, רחוב ארזי הבירה 48
24 ירושלים (סעיף 6 לתצהירו של צחי בן יוסף), כאשר מאיר ניסים אישר בחקירתו הנגדית כי
25 בעבר הוא התגורר בכתובת זו (עמ' 66 לפרוטוקול, ש' 4-1).
- 26
- 27 34. המסקנה העולה מכל האמור היא, כי מדובר באותו עסק אשר המשיך את פעילותו תחת זהות
28 פורמלית של חברה חדשה (ג.י.) מהטעמים שזכרו לעיל בדבר הקשיים בהמשך הפעילות תחת
29 המסגרת של גאולת ישראל. בשולי הדברים, כאן המקום לציין, את ראשי התיבות בשם
30 המערערות ג.י. שאף הם תורמים דבר מה נוסף למסקנה בדבר הזהות המהותית בין ג.י. לבין
31 גאולת ישראל.
- 32



בית המשפט המחוזי בירושלים

15 נובמבר 2023

ע"מ 17-10-63672 ג.י. מוצרי מזון וחד פעמי בע"מ נ' רשות המיסים בישראל
ע"מ 17-11-44062 גאולת ישראל ואח' נ' רשות המיסים בישראל
ע"מ 18-02-36092 גאולת ישראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 19-03-24478 ג.י. מוצרי מזון וחד פעמי בע"מ נ' רשות המיסים בישראל
ע"מ 19-03-24505 גאולת ישראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים

סוגיית פסילת הספרים

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
29
30
31
32
33

35. ספרי ג.י. לשנת 2014 נפסלו לפי סעיף 145(בא)(1) לפקודת מס הכנסה. על פי הפסיקה, המבחן ל"סיבה מספקת" לאי רישום תקבול הוא מבחן אובייקטיבי, כאשר על הנישום להצביע על אירוע בלתי צפוי וחריג, להבדיל מפעילות שגרתית של העסק (עניין שווארמה א.ש., פסקה 24). ביום 22.7.14 בוצעה ביקורת ניהול ספרים בסניף של ג.י. ברחוב רבנו גרשום 40 ירושלים. בביקורת נמצאו ליקויים מהותיים, ובהם אי רישום תקבולים, אי שמירת כרטסת חייבים וכן אי ציון מספר עוסק מורשה בתלוש הקופה הרושמת (סעיפים 5-8 לתצהיר יוסף אור ודו"ח הביקורת מיום 22.7.14, נספח 1 לתצהיר). לאחר סיום הביקורת זומן אלעזר ניסים למשרדי מס הכנסה והודה בחלק מהליקויים וכן התחייב כי הליקויים יתוקנו. אלעזר ניסים אישר במסגרת התשאול ברשות המסים ביום הביקורת, כי כרטסת החייבים לא נשמרת כאשר הלקוח סיים לשלם את חובו. בעמ' 3 (נספח 1 לתצהיר יוסף אור) נרשמו הדברים הבאים מפיו של אלעזר ניסים:

"אנחנו לא שומרים את כרטסת החייבים כאשר הלקוח סיים לשלם את חובו. יחד עם זאת בכרטסת זו מצויינים תשלומים על החשבון ששילם הלקוח. אני לא יכול לזהות מתי שילם איך שילם ואני כמוכן אשנה זאת."

מטעם המערערות נטען כי בעת מכירה בהקפה נרשם סכום הקנייה בקופה הרושמת, על אף שלא התקבל תשלום בפועל. בבדיקה מטעם פקיד השומה לא נמצא אישוש לטענה כי התקבולים נרשמו (עדות יוסף אור, עמ' 282-283 לפרוטוקול). קשה מאוד לקבל את טענת המערערות בדבר רישום תקבולים לפני מועד קבלתם, במיוחד כאשר על פי הוראות ניהול ספרים יש לרשום תקבול עם קבלתו. למעשה, טענת המערערות היא כי כאשר נרשם התקבול, לא קמה חובה חוקית לרשמו, הואיל וטרם התקבל התשלום וכאשר קמה חובה חוקית לרשום את התקבול, בעת התשלום בפועל, המערערות לא ביצעו רישום תקבול. לעניין זה יפים הדברים שנקבעו בע"א 525/87 פקיד שומה רחובות נ' אורי יעקובוביץ ואח', פ"ד מג(4) 54, 60 (פסקה 15 ו-16) (1989):

"החיוב ברישום התקבול דווקא הוא שמאפשר ביקורת יעילה על ספרי הנישום ופיקוח על הכנסותיו. והרי בידוע הוא, שהמטרה ביסודן של ההוראות היא: '... יצירת מסגרת ארגונית, אשר תמנע שכחה, הזנחה ורשלנות ברישומים...' (ע"א 706/83 [6], בעמ' 83).



בית המשפט המחוזי בירושלים

15 נובמבר 2023

ע"מ 17-10-63672 ג.י. מוצרי מזון וחד פעמי בע"מ נ' רשות המיסים בישראל
ע"מ 17-11-44062 גאולת ישראל ואח' נ' רשות המיסים בישראל
ע"מ 18-02-36092 גאולת ישראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 19-03-24478 ג.י. מוצרי מזון וחד פעמי בע"מ נ' רשות המיסים בישראל
ע"מ 19-03-24505 גאולת ישראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים

1 וכן יצירת שיטה, אשר תאפשר לבדוק בכל עת את מידת מהימנותה
2 של מערכת החשבונות.
3 16. ראוי לזכור: הביקורת של שלטונות מס הכנסה נעשית
4 במתכונת של בדיקה מדגמית, ודי לעתים בתקבול אחד שלא נמצא
5 רשום כדי להקים לפקיד השומה סמכות לפסילת הספרים. פתחת
6 פתח לאי-רישום תקבולים עם קבלתם – כפי המוצע על-ידי בא-
7 כוח המשיבים וגישתו – תיצור בלבול במערכת ותסכל את המטרה
8 לאפשר ביקורת ספרים נוחה ופשוטה ככל האפשר.
9 מכאן שאין ממש בטענת המשיבים, שהיו 'יותר אדוקים
10 מהאפיפיור' כלשונם, ורשמו את המכירות עוד בטרם קמה
11 חובתם: כאשר רשמו (אם רשמו) לא קמה להם חובה לרשום;
12 וכאשר קמה חובה – לא רשמו."
13

14 אין מקום לקבל את האופן בו התנהלו המערערות, לפיו במועד קבלת התקבול הוא לא נרשם,
15 עקב הטענה לרישומו מראש, אף שבעת רישומו, התקבול טרם התקבל. גם אם היה מקום
16 לקבל את עדות הלקוח בחנות ברחוב רבנו גרשום (מר אברהם בקר), וקיים ספק בכך, לא ניתן
17 לקבל שיטה שבה נרשמים תקבולים, למרות שטרם שולמו, וכאשר משולמים התקבולים, לא
18 מתבצע רישום. משום כך גם אין מקום לקבל את עדות הקופאית (גב' נטלי מור יוסף) שאף
19 העידה על תשלום מראש של לקוחות שהוקלד בקופה מבלי לקחת סחורה, במסגרת רכישה
20 בהקפה. אין מקום לקבל את הניסיונות למצוא עיגון בשיטת הרישום שנטענה מטעם
21 המערערות, שאינה עולה בקנה אחד עם הוראות ניהול ספרים. אין לקבל את טענת
22 המערערות, כי מדובר בליקויים טכניים או ליקויים בתום לב, שכן המבחן לקיומה של "סיבה
23 מספקת" לאי הרישום, הוא אובייקטיבי וקיומו של תום לב או היות הנישום רשלו אינם
24 מצביעים בהכרח על קיומה של סיבה מספקת לאי הרישום (ע"מ (מרכז) 13657-02-15 נסים
25 טל נ' פקיד שומה כפר סבא (31.7.18) פסקה 37).

26
27 36. מטעם המערערות נטען כי תפיסת צילומי DVR אינה מלמדת על אי רישום תקבולים. נטען
28 כי הסרטונים שהוגשו מטעם המשיבים אינם סרטים שנתפסו אלא סרטים שנמסרו על ידי
29 המערערות כתיעוד לגניבות בעסק. נטען מטעם המערערות כי "צריך להיות לא חכם בלשון
30 המעטה כדי לשמור/להעביר סרטונים שמתעדים העלמת מס". על פי הפסיקה, חובת
31 הרישום של כל תקבול בסמוך לאחר קבלתו הינה חובה המוטלת על הנישום, גם כשאין כוונתו
32 להעלים מס. אם מתברר כי לא נעשה רישום, הטענה שלא הייתה כוונה להעלים מס אינה
33 מהווה סיבה מספקת לאי הרישום (ע"א 30/81 פקיד שומה נתניה נ' נפתלי אברהם, פ"ד



בית המשפט המחוזי בירושלים

15 נובמבר 2023

ע"מ 17-10-63672 ג.י. מוצרי מזון וחד פעמי בע"מ נ' רשות המיסים בישראל
ע"מ 17-11-44062 גאולת ישראל ואח' נ' רשות המיסים בישראל
ע"מ 18-02-36092 גאולת ישראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 19-03-24478 ג.י. מוצרי מזון וחד פעמי בע"מ נ' רשות המיסים בישראל
ע"מ 19-03-24505 גאולת ישראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים

- 1 יב' 75, 78 (1985)). במילים אחרות, אף אם לטענת המערערות הסרטונים לא משקפים העלמת
2 מיסים, הרי שאין בכך כדי למנוע להסיק מאותם סרטונים את המסקנות העולות מהם.
3
4 37. טענה נוספת בפי המערערות, אשר נוגעת להסתמכות פקיד השומה על ספר החייבים כבסיס
5 לאי רישום הכנסות. על פי הפסיקה, גם ספרים שאינם קבילים יכולים לשמש בעיקרון בסיס
6 לעריכת שומה על פיהם, כאשר השאלה היא שאלת משקלם של הליקויים. נקבע כי אין
7 בפסילה עצמה, היכולה להישען גם על ליקויים טכניים בעלי משמעות לעניין הביקורת, כדי
8 להפוך הספרים לבלתי אמינים לצורך בניית השומה על פיהם (עמ"ה (ת"א) 1124/01 קאשי
9 ראובן נ' פקיד שומה כפר סבא (9.9.02) פסקה 7).
10
11 38. עוד נטען מטעם המערערות כי בהודעה ששלח פקיד השומה בעקבות הביקורת משנת 2014
12 כלל לא נטען לאי רישום תקבולים, שכן נכתב בהודעה כי נמצא אי רישום תקבולים בסכום
13 של "0 שקלים". בעניין זה, הצהיר יוסף אור (סעיפים 13-14), כי נפלה טעות מחשובית בסכום,
14 כאשר בשידור נכתב הסכום הנכון של אי רישום התקבולים בסך של 8,094 ₪.
15
16 39. בחודש ינואר 2016 התקיים "מבצע נרחב" כנגד ג.י. בארבעת סניפי החברה וכן אצל מספר
17 לקוחותיה. במסגרת המבצע נמצאו ראיות לאי רישום תקבולים, כגון קופה פתוחה ללא כל
18 רישום, שיקים בקופה שאינם רשומים בסרט וכן כסף מוחבא בתוך חיתולים. בנוסף לכך,
19 נמצאו שלושה מרכולים שקנו מהמערערת סחורות ומוצרי מזון ב"שחור" ללא דיווח של שני
20 הצדדים. בעלי העסקים הודו בחקירתם שקנו מוצרי מזון ב"שחור" וללא דיווח. בשני סניפים
21 (רחוב שומרי אמונים 4 ורחוב אבינועם ילון) התגלו אי רישום תקבולים וכן ליקויים מהותיים
22 נוספים ובשני סניפים נוספים, התגלו ליקויים מהותיים בניהול ספרים. בגין כל הביקורת הזו
23 לא הוגשה השגה מטעם ג.י. בעקבות אי הגשת השגות על ממצאי הביקורת בארבעת הסניפים
24 כאמור, נקבעו קודי 7 – אי רישום תקבולים סופי והוטלו קנסות מנהליים. בנוסף, נקבעו קודי
25 5 – לגבי שתי הביקורות הנוספות – ליקויים מהותיים סופיים (כמפורט בסעיפים 19-22
26 לתצהירו של יוסף אור). לטענת המערערות, אין בעדויות של בעלי העסקים שרכשו סחורה
27 מהמערערת כדי לבסס טענה של מכירה ב"שחור". לחלופין, נטען כי אין כל עדות ביחס
28 לגאולת ישראל. איני סבור כי ניתן לקבל את טענת המערערות. כך, למשל, נשאל גבריאלי בן
29 אהרון האם הוא קונה מגאולת ישראל ב"שחור" והשיב (עמ' 2 לחקירה מיום 3.2.2016 ש' 10-
30 11, נספח 16 לתצהירו של צחי בן יוסף):

31
32
33

"שאלה: האם יש מצבים שאתה קונה מגאולת ישראל בשחור?
תשובה: הייתי נותן את הכסף מזומן לשלום. רק איתו אני עובד"



בית המשפט המחוזי בירושלים

15 נובמבר 2023

ע"מ 17-10-63672 ג.י. מוצרי מזון וחד פעמי בע"מ נ' רשות המיסים בישראל
ע"מ 17-11-44062 גאולת ישראל ואח' נ' רשות המיסים בישראל
ע"מ 18-02-36092 גאולת ישראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 19-03-24478 ג.י. מוצרי מזון וחד פעמי בע"מ נ' רשות המיסים בישראל
ע"מ 19-03-24505 גאולת ישראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים

1

2 שלום ניסים (בנה של פנינה) אישר בחקירתו הנגדית כי על מקצת המכירות לגבריאל בן אהרון
3 הוא לא הוציא קבלות או חשבוניות (עמ' 13 לפרוטוקול, ש' 6-19). שלום ניסים אף אישר
4 בחקירתו הנגדית כי שלמה זלמן מילר לא בכל פעם קיבל חשבונית מס עבור מה שרכש (עמ'
5 16-17 לפרוטוקול). דברים ברורים ומפורשים אלה בהחלט מבססים את עמדת המשיבים
6 בסוגיית המכירות ב"שחור".

7

8 40. שלום ניסים הודה כי בשנים 2015-2016 הוא נטל "ללא אישור" מלקוחות כספים, ללא רישום
9 ההכנסות בקופה, וזאת כתוצאה ממצוקה כלכלית בה היה נתון. נטען מטעם המערערות כי
10 אף ששלום ניסים הודה בגניבת כסף, מדובר בסכומים קטנים לחודש (לא יותר מ-3,000 ₪)
11 בתקופה של כשנה וחצי בלבד. לטענת המערערות, אמנם ניתן לטעון כי היה מקום להעמיד
12 פיקוח טוב יותר על עבודתו של שלום ניסים, בדיוק כפי שניתן היה להעמיד פיקוח טוב יותר
13 על קופאית שגנבה כספים מהקופה, אולם המשיבים לא הצביעו על התרשלות או על שותפות
14 של בני משפחה אחרים לאותה גניבה. לדעת המערערות, סכומי הגניבה הם מינוריים
15 בהשוואה לתוספות המחזור שנקבעו על ידי המשיבים (עשרות אלפים מול מיליוני שקלים).
16 בהקשר זה נטען כי יש לדון את המערערות "לכף זכות ואין מקום לבסס פסילת הספרים על
17 התנהלותו זו של שלום". טענות אלה, לא ניתן לקבל. כידוע, גם אי רישום של תקבול אחד
18 יכול שיהווה בסיס לפסילת ספרים (עניין שווארמה א.ש., פסקה 24). במקרה זה מדובר על
19 גניבת סכומים ניכרים, תוך אי רישום בקופה, דבר המצדיק את פסילת הספרים. הטענה
20 לפיה סכומי הגניבה נמוכים בהרבה מן התוספת למחזור (על פי השומות) אינה רלבנטית
21 לסוגיית פסילת הספרים, אלא רק לסוגיית השומות, אשר מבוססות על חישוב הרווח הגולמי
22 בעסק (נושא שידון בהמשך).

23

24 41. ספרי גאולת ישראל לתקופה שבין אוגוסט 2011 לבין דצמבר 2013, נפסלו במע"מ, בין היתר,
25 בגין אי ניהול ספר תנועת מלאי בסיטונאות, הנפקת חשבוניות מס בלא פירוט הטובין שנמכרו,
26 והעדר רישום מלא של מלאי לסוף שנת המס. כמו-כן, התבססה הפסילה על הודעתו של שלום
27 ניסים כי מכר סחורה ללא הוצאת חשבוניות (תצהירו של צחי בן יוסף, סעיפים 53-58). כמו
28 כן, נפסלו ספרי ג.י. במע"מ לתקופה שבין ינואר 2013 לבין דצמבר 2015 מטעמים דומים
29 (סעיפים 53-63 לתצהיר צחי בן יוסף). בהקשר זה טענו המערערות כי הביקורות שנערכו אצל
30 ג.י. אינן יכולות לשמש בסיס לפסילת הספרים של גאולת ישראל. בעניין זה נפנה לדיון
31 ולקביעה בדבר הזהות המהותית בין שתי החברות וכן לעדותו של צחי בן יוסף כי הוא ביקש
32 ממנהלת החשבונות שתשלח את ספרי הנהלת החשבונות והדוחות הכספיים של שתי החברות
33 במטרה לבדוק את שתייהן (עמ' 218 לפרוטוקול).



בית המשפט המחוזי בירושלים

15 נובמבר 2023

ע"מ 17-10-63672 ג.י. מוצרי מזון וחד פעמי בע"מ נ' רשות המיסים בישראל
ע"מ 17-11-44062 גאולת ישראל ואח' נ' רשות המיסים בישראל
ע"מ 18-02-36092 גאולת ישראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 19-03-24478 ג.י. מוצרי מזון וחד פעמי בע"מ נ' רשות המיסים בישראל
ע"מ 19-03-24505 גאולת ישראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים

1

2 42. אחת הסיבות לפסילת הספרים במע"מ נעוצה באי ביצוע ספירת מלאי בשנת 2015. בהקשר
3 זה נחקר רואה החשבון של המערערות, רו"ח הלל שטיינברגר, בדבר הסתייגות הנוגעת
4 לרישום המלאי. בתשובה לשאלת בית המשפט מסר רואה החשבון את הדברים הבאים (עמ'
5 211 לפרוטוקול):
6

6

7 "כב' השופט: אבל למשל ביחס למלאי, אתה כותב לא עלה
8 בידינו לבקר את המלאי. הרי ידעתם שב-31 לחודש יש
9 ספירת מלאי. נכחתם בה?
10 ת. נכחנו. אבל עדיין, מדובר פה בכמה וכמה מיקומים,
11 במחסן מרכזי בבית נקופה, לא תמיד, לא בהכרח הרישומים
12 שמתקבלים של נתוני המלאי שאתה בודק אותם, אתה מוצא
13 שיש התאמה מלאה. לא תמיד ניתן,
14 כב' השופט: הבעיה היתה מה, שיש מחסן מרכזי וחוף מזה
15 יש חנויות?
16 ת. עוד פעם, זה מחסן מרכזי ועוד חנויות, כמויות
17 אינסופיות של פריטים, שלכל אחד מהם אתה צריך לקבל את
18 התמחור, את המכפלה, אין בהכרח, אחר כך הם שינו את זה
19 אבל באותה עת לא היתה להם מערכת מחשב מרכזית של
20 המלאי, לקבל אלפי עמודים בכתב יד של פריטים, לא חשנו
21 שאנחנו יכולים לשים את ידינו באש על הנתונים האלה.
22 מעבר לזה היו לקוחות שבחלקם היו במקדמות וחלקם היו
23 במקדמות וספקים שלא הצלחנו להגיע להבנה מלאה שבאמת
24 היתרות בהנהלת חשבונות הן באמת היתרות המלאות
25 והנכונות והסופיות."
26

26

27 43. לאור האמור לא ניתן להסתמך על התיעוד שהגישו המערערות מספירת המלאי לשנת 2015
28 וממילא לא הוצג תיעוד של ספירות מלאי בשנים נוספות. המסקנה העולה מן המקובץ היא
29 כי עלה בידי המשיבים להרים את הנטל בדבר אי רישום תקבול ובדבר הליקויים המהותיים
30 בניהול הספרים וכי לא עלה בידי המערערות להצביע על "סיבה מספקת" לאי הרישום
31 ולליקויים. משום כך, המסקנה היא שאין להתערב בהחלטה בדבר פסילת הספרים של שתי
32 המערערות.
33

33

34

סוגית הרווח הגולמי בקמעונאות

35

36 44. לאחר בחינת ממצאי ביקורת מע"מ, מצא פקיד השומה כי יש להוסיף להכנסה החייבת
37 המוצהרת לשנים 2012-2015 את ההפרש בין המחזור המחושב לבין המחזור המוצהר.
38 החישוב נעשה על בסיס קביעת אחוז רווח גולמי. להלן יוסבר אופן חישוב הרווח הגולמי על



בית המשפט המחוזי בירושלים

15 נובמבר 2023

ע"מ 17-10-63672 ג.י. מוצרי מזון וחד פעמי בע"מ נ' רשות המיסים בישראל
ע"מ 17-11-44062 גאולת ישראל ואח' נ' רשות המיסים בישראל
ע"מ 18-02-36092 גאולת ישראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 19-03-24478 ג.י. מוצרי מזון וחד פעמי בע"מ נ' רשות המיסים בישראל
ע"מ 19-03-24505 גאולת ישראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים

- 1 ידי המשיבים, ביחס למכירה בקמעונאות. כמפורט בתצהירו של צחי בן יוסף, נאספו מחירי
2 מכירה של מוצרים שהיו על המדפים בשלוש מתוך ארבעת החנויות של ג.י. מהחברה המנהלת
3 את הקופות הרושמות. התקבל קובץ מחשב המתייחס ל-7,000 מוצרים. לאחר מכן נערכה
4 השוואה בין תיעוד החוץ של ג.י. (בחודשים דצמבר 2015 וינואר 2016) שם פורטו מחירי
5 הקנייה של המוצרים. לבסוף גובשה רשימה של 690 מוצרים שנשלחה לאלעזר ניסים, לצורך
6 השלמת כמויות, שכן הכמויות לא תועדו בזמן רישום המכירה בקופה. נמצא כי 72 מוצרי
7 יסוד מתוך 690 המוצרים המופיעים ברשימה מהווים, מבחינת עלות רכישת המוצרים, כ-
8 90% מעלות מוצרי היסוד שנרכשו בשנת 2015. בן יוסף קיבל את טענת אלעזר ניסים בנוגע
9 לסוגי המוצרים שנמכרו בסיטונאות ובקמעונאות. פילוח המכירות בין קמעונאות לסיטונאות
10 נקבע לפי נתונים שנמסרה מנהלת החשבונות של המערערות ולא על פי הפילוח של אלעזר.
11 בתום שלב השומה נקבע כי אחוז הרווח הגולמי של המערערות במכירה בקמעונאות יעמוד
12 על 14.19% לאחר הפחתות של מבצעים וגניבות. התחשיב התבסס על נתונים שמסרה מנהלת
13 החשבונות של המערערות. בתום שלב ההשגה הועמד אחוז הרווח הגולמי למכירה
14 בקמעונאות על 13.72% בעקבות הפחתה בשיעור של 2% בשל מבצעים וגניבות.
15
16 45. התחשיב של הרווח הגולמי שבוצע על ידי המשיבים מבוסס על התדריך לענף מספר 4724 -
17 "חנויות מכולת ומינימרקטים" (צורף כנספח 7 לתצהירו של צחי בן יוסף). על פי תדריך זה
18 הרווח הגולמי המקובל בענף הוא 16-22 אחוזים. שיעור הרווח הגולמי משתנה בין סוגי
19 המוצרים. למשל, אחוז הרווח הגולמי במכירת מוצרי לחם בסיסי הוא בין 11 ל-15 אחוזים.
20 לעומת זאת, הרווח הגולמי במכירת עוגות ועוגיות הוא בין 20-30 אחוזים. מכאן עולה, כי
21 הרווח הגולמי שנקבע למערערות בתום שלב ההשגה (13.72%), הינו שיעור נמוך מן הטווח
22 המפורט בתדריך.
23
24
25 46. כאשר הוחזר הקובץ על ידי אלעזר ניסים התברר כי בוצעו בו שינויים במחירי המוצרים מבלי
26 ליידע על כך את צחי בן יוסף. דוגמאות של שינויי המחירים הוצגו בטבלה המופיעה בסעיף 66
27 לסיכומי המשיבים. לא ברור מהיכן נלקחו הנתונים שהציגו המערערות ביחס למחירים
28 "המתוקנים" ואינני סבור כי נפל פגם מהותי בתחשיב המשיבים.
29
30 47. בפי המערערות טענות רבות ביחס לחישוב הרווח הגולמי של המכירה בקמעונאות. ראשית,
31 נטען כי קיים תדריך רלוונטי נוסף שמספרו 4728. שנית, נטען כי היה צריך להביא בחשבון
32 נתונים נוספים זולת התדריך, אשר לא נבדקו על ידי המשיבים. שלישית, נטען כי בהתאם
33 לתדריך יש לחשב ממוצא משוקלל בהתאם להתפלגות הקניות בעסק וכאשר מדובר בעסק



בית המשפט המחוזי בירושלים

15 נובמבר 2023

ע"מ 17-10-63672 ג.י. מוצרי מזון וחד פעמי בע"מ נ' רשות המיסים בישראל
ע"מ 17-11-44062 גאולת ישראל ואח' נ' רשות המיסים בישראל
ע"מ 18-02-36092 גאולת ישראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 19-03-24478 ג.י. מוצרי מזון וחד פעמי בע"מ נ' רשות המיסים בישראל
ע"מ 19-03-24505 גאולת ישראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים

- 1 שיעקר מכירותיו הם של מוצרים בסיסיים, ייטה שיעור הרווח לתחום התחתון של הטווח.
2 רביעית, נטען כי המשיבים לא ערכו בדיקה בנוגע לשינוי מגמות/מחירים/פעילות לאורך
3 התקופה של חמשת השנים הרלוונטית לערעורים. נטען כי חלו תמורות בעסק במהלך השנים
4 שבאו לידי ביטוי גם בשיעורי הרווח הגולמי על פי דוחות המערערות. חמישית, נטען כי
5 המערערות הוכיחו ביצוע מבצעים במסגרתם נמכרו מוצרים בפחות ממחירי העלות, ככלי
6 למשיכת לקוחות ואף כחלק ממדיניות של עזרה לאוכלוסייה חלשה, לרבות תרומות של
7 מוצרים לצדקה. שישית, נטען כי לא הייתה כל התייחסות לטענות המערערות בכל הנוגע
8 למכירת תלושי מזון/שי לעמותות ונזקקים. לאור כל האמור, נטען כי הרווח הגולמי צריך היה
9 לעמוד לכל היותר על 11.3 אחוזים. בנוסף נטען, כי פקיד השומה לא ערך בעצמו תחשיב בנוגע
10 לשיעור הרווח הגולמי והסתמך על בדיקות שנערכו על ידי מע"מ.
11
- 12 48. להלן אתייחס לטענות המערערות בנוגע לחישוב הרווח הגולמי כאמור. בכל הנוגע לתדריך
13 עליו הסתמכו המשיבים, נראה כי מדובר בתדריך הנכון (לענף 4727) המתייחס לחנויות מכולת
14 ומינימרקטים שהוא הענף המתאים ביחס למכירות בקמעונאות של המערערות. בכל הנוגע
15 לנתונים נוספים זולת התדריך כגון גודל החנות, תשלום דמי שכירות והוצאות נוספות. מדובר
16 בנתונים הרלוונטיים לחישוב הכנסה נקייה של העסק (ראו סעיף 4 לתדריך) בעוד שעניינינו
17 נוגע לחישוב הרווח הגולמי, אשר מחושב לפי ההפרש בין מחירי המכירה למחירי הקנייה.
18 מכאן, שאין לקבל את טענות המערערות ביחס לאי ההתחשבות בהוצאות הנוספות. בכל
19 הנוגע לחישוב ממוצע משוקלל, בדגש על מכירת מוצרים בסיסיים, בהם הרווח הגולמי נמוך
20 יותר, ציינו המשיבים כי 72 מוצרי יסוד (שנרכשו משלושה ספקים שונים – "החלבן",
21 "תנובה" ו"מאפיית דוידוביץ ובניו") מתוך 690 המוצרים המפורטים ברשימה, מהווים
22 מבחינת עלות רכישת המוצרים, כ-90% מעלות מוצרי היסוד שנרכשו בשנת 2015 (סעיף 23
23 לתצהירו של צחי בן יוסף). זאת ועוד, שיעורי הרווח הגולמי על פי התדריך ביחס למוצרים
24 בסיסיים (לחם בסיסי, מוצרי חלב בסיסיים, מוצרי מכולת בסיסיים) הינם 11-15 אחוזים,
25 12-14 אחוזים, 13-16 אחוזים. כלומר, גם אם נניח שהמערערות מכרו אך ורק מוצרים
26 בסיסיים, בהם אחוז הרווח הגולמי נמוך בהשוואה למוצרים אחרים המפורטים בתדריך,
27 נראה כי אחוז הרווח הגולמי שנקבע למערערות בתום שלב ההשגה (13.72%) אינו חורג מטווח
28 שיעורי הרווח הגולמי של המוצרים הבסיסיים על פי התדריך. לכך יש להוסיף כי גם
29 המערערות לא טענו כי המכירות כללו אך ורק מוצרים בסיסיים, כך שאחוז הרווח שנקבע
30 בתום ההשגה, הינו סביר בהחלט, גם אם לוקחים בחשבון כי מרבית המכירות היו של מוצרים
31 בסיסיים. בנוגע לשינויים והתמורות לאורך השנים, נראה כי על פי דוחות המערערות, אין
32 מדובר במגמה מובהקת של ירידה או עליה בשיעור הרווח (8.3% לשנת 2011; 7.93% לשנת
33 2012; 9.51% לשנת 2013; 8.16% לשנת 2014 ו-9% לשנת 2015). מכאן, שלא נפל פגם מהותי



בית המשפט המחוזי בירושלים

15 נובמבר 2023

ע"מ 17-10-63672 ג.י. מוצרי מזון וחד פעמי בע"מ נ' רשות המיסים בישראל
ע"מ 17-11-44062 גאולת ישראל ואח' נ' רשות המיסים בישראל
ע"מ 18-02-36092 גאולת ישראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 19-03-24478 ג.י. מוצרי מזון וחד פעמי בע"מ נ' רשות המיסים בישראל
ע"מ 19-03-24505 גאולת ישראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים

1 בחישוב המשיבים לפי שיעור אחיד של 13.72% לכל אחת מהשנים. בכל הנוגע למכירת תלושי
2 מזון לעמותות, טענו המשיבים כי הטענה לא הוכחה ביחס לשנות השומה וכי מהנספח שצורף
3 בתמיכה לכך (נספח כ"ב) לא ניתן ללמוד דבר לאור חקירת מאיר ניסים בעניין זה (עמ' 111-
4 114 לפרוטוקול). יצוין בהקשר זה, כי עריכת מבצעים ומכירת מוצרים במחירי עלות ככלי
5 למשיכת לקוחות הינה פרקטיקה מוכרת וידועה בענפים קמעונאיים לא מעטים. יחד עם זאת,
6 רואה החשבון מטעם המערערות אישר בעדותו כי הפחתת 2% בגין מבצעים וגניבות היא ברף
7 הסביר אף לשיטתו (עמ' 235-236 לפרוטוקול). משום כך, איני סבור כי יש להתערב באופן בו
8 חישוב המשיבים את הרווח הגולמי במכירה בקמעונאות, לרבות בשיעור ההפחתה בגין
9 מבצעים וגניבות. כזכור, בפסיקה נקבע, כי נישום שספריו נפסלו אינו יכול להיבנות מכך שבית
10 המשפט יאמין לכל הצהרותיו ועליו להביא הוכחות אובייקטיביות (להבדיל מעדותו שלו)
11 לביסוס טענותיו. כמו-כן, נקבע בפסיקה, ביחס לנישום שספריו נפסלו, כי לא ניתן לדרוש
12 ממנהל מע"מ או מפקיד שומה להוציא שומה מבוססת ומדויקת בכל דבר ועניין ולהצדיק את
13 שומתו לכל פרטיה ובאפשרותו להסתמך על אומדנים, על הערכות ועל ניסיונו המקצועי (ע"א
14 8082/09 שקלים נ' פקיד שומה ירושלים 3 (27.11.11) פסקה 4; ע"א 8945/06 דניאל
15 בוסקילה נ' מנהל מע"מ באר שבע (16.3.10) פסקה כ"א) (להלן: "עניין בוסקילה"). משום
16 כך, מצאתי כי השומה הינה סבירה גם בהתחשב בנתוני העסק הספציפי ובאופיו ועולה בקנה
17 אחד עם החתירה לגביית מס אמת. מכל מקום, ברור שאין מדובר בשומה מופרכת בעיקרה
18 או שרירותית, מן הסוגים שבהם נדרשת התערבות בית המשפט.
19

20 מטעם המערערות נטען כי יש פסול בהסתמכות פקיד השומה על הבדיקה שנערכה על ידי
21 מע"מ. על פי הפסיקה, אין פסול בהתבססות פקיד השומה על ממצאי חקירת מנהל מע"מ, כל
22 עוד נבדקה הרלוונטיות של נתוני החקירה לעניין מס הכנסה והנתונים לא התקבלו בבחינת
23 "כזה ראה וקדש" (עניין בוסקילה, פסקה כ'. בית המשפט העליון אף קבע כי יש לברך על
24 שיתוף הפעולה בין פקיד השומה למנהל מע"מ ועל כן רשאי היה פקיד השומה לסמוך על
25 חקירות מנהל מע"מ (שם)). משום כך, איני מוצא פסול בכך שפקיד השומה הסתמך על הרווח
26 הגולמי המחושב לפי תחשיב מע"מ, לאחר בדיקת הנתונים, כמפורט בתצהירו של יאיר הריס
27 (סעיף 17 לתצהיר). בהקשר זה, טענו המערערות כי בשומות שהוציא פקיד השומה,
28 המבוססות על נתוני מע"מ, בוצע חישוב שונה של תוספת המחזור, המוביל להפרש מצטבר
29 של 887,715 ₪, בהתייחס לשנים 2011 – 2015. נטען, כי גם אם יידחו כל טענות המערערות,
30 יש להעמיד את תוספת המחזור על החישוב שביצע מנהל מע"מ, שהוא החישוב הנמוך מבין
31 השניים. על פי תצהירו של יאיר הריס (מפקיד השומה) על אף שהוא הסתמך על הרווח הגולמי
32 המחושב של מע"מ, קיים שוני ביישום אותו רווח גולמי מחושב בתחשיב במציאת התוספת
33 למחזור. במע"מ הכפילו את ההפרש שבין הרווח הגולמי המחושב לבין הרווח הגולמי המוצהר



בית המשפט המחוזי בירושלים

15 נובמבר 2023

ע"מ 17-10-63672 ג.י. מוצרי מזון וחד פעמי בע"מ נ' רשות המיסים בישראל
ע"מ 17-11-44062 גאולת ישראל ואח' נ' רשות המיסים בישראל
ע"מ 18-02-36092 גאולת ישראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 19-03-24478 ג.י. מוצרי מזון וחד פעמי בע"מ נ' רשות המיסים בישראל
ע"מ 19-03-24505 גאולת ישראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים

1 בדוחות, במחזור המוצהר. לעומת זאת, פקיד השומה ביצע תחשיב, אשר מגלם את עלות
2 המכר המוצהרת (אשר הינה נתון מוסכם) למחזור מחושב, בהסתמך על הרווח הגולמי
3 המחושב. ממחזור המכירות המחושב הופחת המחזור המוצהר, וכך התקבלה התוספת
4 למחזור. לאור הסברים אלה, לא מצאתי מקום להתערב בשיטת חישוב התוספת למחזור של
5 פקיד השומה.

רווח גולמי בסיטונאות

8
9 50. הרווח הגולמי במכירה בסיטונאות הועמד על ידי המשיבים על שיעור של 7.5%. המערערות
10 אינן חולקות על אחוז זה של הרווח הגולמי, וגם התחשיבים מטעמם כוללים אחוז זה.

11
12 51. מטעם המערערות נטען, כי תחשיבי הרווח הגולמי של המשיבים לא כללו התייחסות מתאימה
13 לשאלת היקפי מכירות המוצרים בסיטונאות ובקמעונאות. החשיבות לכך נובעת מהפרשי
14 הרווח הגולמי בין המוצרים שנמכרו בסיטונאות (7.5%) למוצרים שנמכרו בקמעונאות
15 (13.72% לשיטת המשיבים). לטענת המערערות, מרבית המוצרים נמכרו בסיטונאות (70%)
16 ולאחר ביצוע פילוח מחודש בין סוגי המכירות של אותם מוצרים, הרווח הגולמי שצריך להיות
17 במכירה קמעונאית, אחרי הפחתות, הינו 10.08%.

18
19 52. לטענת המשיבים, כדי לאתר את מחיר הקנייה של המוצרים בסיטונאות, איתר צחי בן יוסף,
20 יחד עם שלום ניסים, מתוך קלסרים של תיעוד חוץ, את חשבוניות המס של הספקים ומתוכם
21 חולצו מחירי הקנייה של 87 מוצרים, שנמכרו בסיטונאות. כדי לקבוע את היחס בין סיטונאות
22 לקמעונאות נעזר בן יוסף בנתונים שהתקבלו ממנהלת החשבונות של המערערות אף שלא
23 קיבל את החלוקה שלה וחישב נתון ממוצע של 30.41% מכירות בסיטונאות (עמ' 268-270
24 לפרוטוקול הישיבה מיום 28.10.21). בתצהירו של יאיר הריס מופיע פירוט כיצד נקבע ביחס
25 לכל שנה אחוז רווח גולמי משוקלל, בהתאם להתפלגות ההכנסות ממכירות קמעונאיות
26 וסיטונאיות (סעיפים 14-15 לתצהיר). בן יוסף הסביר בחקירתו הנגדית כי תעודות המשלוח
27 לא היו מפורטות מבחינת כמויות וסכומים, ולכן לא הייתה יכולת לקשר בין תעודות המשלוח
28 לבין כרטסות הספקים. העדר הפירוט בתעודות המשלוח תרם, בין היתר, גם לפסילת
29 הספרים (עמ' 269, ש' 19-17 לפרוטוקול הדיון מיום 28.10.21). בנסיבות אלה, לא מצאתי פגם
30 באופן עריכת התחשיב, המצדיק להתערב בו ולשנותו.

31



בית המשפט המחוזי בירושלים

15 נובמבר 2023

ע"מ 17-10-63672 ג.י. מוצרי מזון וחד פעמי בע"מ נ' רשות המיסים בישראל
ע"מ 17-11-44062 גאולת ישראל ואח' נ' רשות המיסים בישראל
ע"מ 18-02-36092 גאולת ישראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 19-03-24478 ג.י. מוצרי מזון וחד פעמי בע"מ נ' רשות המיסים בישראל
ע"מ 19-03-24505 גאולת ישראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים

העברת המלאי בין החברות

- 1
2
3 53 במסגרת שומת העסקאות במע"מ של גאולת ישראל, נכללה עסקת מכירת המלאי והרכוש
4 הקבוע מגאולת ישראל לג.י. בשנת 2013. לטענת המערערות, לא היה מקום לחייב את גאולת
5 ישראל במע"מ בגין העברת המלאי הנ"ל. נטען כי לא הושג כל יתרון כלכלי או מיסויי מאי
6 הנפקת החשבונית, שכן סכום המע"מ שהיה אמור להיות משולם בחברה המוכרת, הוא בדיוק
7 סכום המע"מ שהיה אמור להיות מקוּזָז על ידי החברה הרוכשת. במילותיו של ב"כ
8 המערערות: "שעה שהמשיבות טוענות כי המדובר בחברות זהות, ברור כי לא הושג יתרון
9 כלכלי או מיסויי מהמהלך, וככל שיש לחייב בהוצאת חשבונית, הסכום שישולם הוא בדיוק
10 הסכום שיתקבל בחברה האחרת ואין בדבר נפקות כלכלית כלשהי".
11
12 54 על פי הדוחות הכספיים, בחודש נובמבר 2013 מכרה גאולת ישראל את המלאי והרכוש הקבוע
13 לג.י. בשווי 5.9 מיליון ₪. בגין כך, חויבה גאולת ישראל במע"מ בסך 1.062 מיליון ₪ (מע"מ
14 בשיעור 18%). לא יכול להיות ספק כי בגין מכירה זו היה מקום להוצאת חשבונית ולתשלום
15 מע"מ בגין העסקה. אומנם, ככל והייתה נרשמת חשבונית, ניתן היה להכיר אצל חברת ג.י.
16 בהוצאה זו כמס תשומות הניתן לקיזוז. רק אם מתייחסים לשתי החברות כישות אחת או כ
17 "אותה גברת בשינוי אדרת", ניתן לטעון כי המערערות לא השיגו כל יתרון כלכלי או מיסויי
18 מאי הנפקת החשבונית ואי תשלום המע"מ בגין העסקה. דומה, שהמערערות מחזיקות בחבל
19 משני הקצוות: מצד אחד, טוענות כי מדובר בחברות שאינן זהות, מבחינות רבות, ויש
20 להתייחס אליהן באופן נפרד ומצד שני, טוענות כי לא הושג יתרון כלכלי באי תשלום המע"מ
21 בעסקה, טענה שאינה נכונה כאשר מדובר בגופים שונים. כמו כן, קיימת מגבלה בחוק מע"מ
22 מבחינת הזכות לנכות מס תשומות, על פי חשבונית מס, כאשר הקיזוז מותר רק אם הוא בוצע
23 תוך 6 חודשים מיום הוצאת החשבונית (סעיף 38(א) לחוק מע"מ). עוסק שלא ניכה את מס
24 התשומות שנשא בו בתוך המועד הקבוע בסעיף 38 לחוק, רשאי לבקש ממנהל מע"מ להאריך
25 את המועד לפי סעיף 116(א) לחוק מע"מ לתקופה שלא תעלה על 5 שנים מהמועד המקורי
26 (ראו: א' נמדר, מס ערך מוסף, כרך ב', מהדורה 5, 2013, עמ' 661-659; א' פרידמן, מס ערך
27 מוסף: החוק וההלכה, מהדורה שלישית, עמ' 689). לאור האמור, לא מצאתי לנכון לבטל את
28 החיוב במע"מ של גאולת ישראל בגין מכירת המלאי. יחד עם זאת, על מנהל מע"מ לשקול
29 האם להתיר את ניכוי מס התשומות אצל ג.י. למרות העדר חשבונית מס של גאולת ישראל
30 ולמרות חלופי הזמן מאז בוצעה העסקה.
31



בית המשפט המחוזי בירושלים

15 נובמבר 2023

ע"מ 17-10-63672 ג.י. מוצרי מזון וחד פעמי בע"מ נ' רשות המיסים בישראל
ע"מ 17-11-44062 גאולת ישראל ואח' נ' רשות המיסים בישראל
ע"מ 18-02-36092 גאולת ישראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 19-03-24478 ג.י. מוצרי מזון וחד פעמי בע"מ נ' רשות המיסים בישראל
ע"מ 19-03-24505 גאולת ישראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים

הטענות לפגמים דיוניים

- 1
- 2
- 3 55. מטעם המערערות נטען כי המשיבים פעלו בניגוד לסעיף 150א לפקודת מס הכנסה, דהיינו,
- 4 בניגוד לכלל כי מי שערך את השומה לא ידון בהשגה עליה. לטענת המערערות, המפקחת סימה
- 5 מזרחי, דנה בהשגה שהגישה גאולת ישראל והוציאה את הצו לחברה זו בשנת 2011. נטען, כי
- 6 אותה מפקחת הוציאה את השומה לגאולת ישראל לשנים 2012 – 2013 והיא אף הוציאה את
- 7 השומה לג.י. לשנים 2013 – 2015. כלומר, נטען כי בסמוך למועד בו הוציאה המפקחת את
- 8 השומות הנ"ל, היא דנה בהשגות של גאולת ישראל ולאחר מכן, הוציאה שומות נוספות לג.י.
- 9 כמו כן נטען, כי הדיונים בהשגות שהוגשו על השנים 2012-2015, נוהלו על ידי אותו מפקחת.
- 10 לטענת המערערות, אין מדובר בפגם טכני אלא בפגם מהותי היורד לשורש העניין, אשר די בו
- 11 כדי להביא לבטלות הצווים ולקבלת הערעורים כולם. לחילופין, נטען כי יש להשיב את
- 12 ההשגות לדיון מחודש בפני המשיב ולחלופי חילופין, יש להתייחס לפגם זה כשיקול להפחתת
- 13 נטל הראייה מצד המערערות.
- 14
- 15 56. לטענת המשיבים, לא ברור מדוע לא הועלתה סוגיה זו בשלב ההשגה, בו יוצגו המערערות
- 16 בידי אותם מייצגים. כידוע, אין להתיר העלאת טענות בשלב הערעור, אשר לא נטענו בדיוני
- 17 השומה. זאת ועוד, נטען כי טענה זו לא מופיעה בנימוקי הערעור שהוגשו לבית המשפט, והיא
- 18 מועלית לראשונה בשלב הסיכומים. אכן, יש קושי רב בהעלאת הטענה לראשונה בשלב
- 19 הסיכומים, שכן בכך נמנע מן המשיבים להתייחס לסוגיה זו במסגרת תצהירי העדות
- 20 הראשית, ומחדל זה פועל לחובת המערערות.
- 21
- 22 57. לעצם העניין, אין זהות בין הגורם שהוציא את השומות (יוסי ניסים או סימה מזרחי) לבין
- 23 הגורם שהחליט בהשגה (סימה מזרחי בהשגה של גאולת ישראל, כאשר השומה הוצעה על ידי
- 24 יוסי ניסים; יאיר הריס בהשגה של גאולת ישראל ושל ג.י., כאשר השומות הוצאו על ידי סימה
- 25 מזרחי). נראה כי לא נפל פגם מהותי היורד לשורש העניין עקב העובדה כי המפקחת סימה
- 26 מזרחי טיפלה בשלב א' בשנות המס 2012 – 2013, וגם בשלב ב' של שנת מס אחרת (2011).
- 27 יחד עם זאת, עדיף היה להימנע ממצב הדברים שנוצר כאמור, אף כי לא מצאתי בכך סיבה
- 28 מוצדקת לבטלות הצווים או להשבת הדיון בהשגות לדיון מחודש בפני פקיד השומה.
- 29
- 30 58. עוד טענו המערערות כי קיים שוני מהותי בין הנימוקים שניתנו בהחלטת פקיד השומה בהשגה
- 31 לבין נימוקי השומה. נטען, כי בהודעות השומה שהוצאו לגאולת ישראל נקבע כי הרווח
- 32 הגולמי שדווח הינו נמוך ביחס לממצאי הביקורת שנעשתה על ידי מבקרי מע"מ ועל כן,
- 33 הוצאה שומה לפי מיטב השפיטה. בהחלטה ההשגה, הוספה טענה לפיה נרכשו סחורות ב



בית המשפט המחוזי בירושלים

15 נובמבר 2023

ע"מ 17-10-63672 ג.י. מוצרי מזון וחד פעמי בע"מ נ' רשות המיסים בישראל
ע"מ 17-11-44062 גאולת ישראל ואח' נ' רשות המיסים בישראל
ע"מ 18-02-36092 גאולת ישראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 19-03-24478 ג.י. מוצרי מזון וחד פעמי בע"מ נ' רשות המיסים בישראל
ע"מ 19-03-24505 גאולת ישראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים

1 "שחור" ללא תיעוד, שהיא טענה שלא עלתה בשומה המקורית. לטענת המערערות, מדובר
2 בפגיעה בזכות יסוד שצריכה להביא לקבלת הערעורים.
3
4 59. המענה לטענת המערערות ניתן בעניין שווארמה א.ש. שם דן בית המשפט העליון בתוצאה של
5 פגמים בניחול ההשגה, כאשר המשיב הפר את חובתו להעניק לנישום זכות להשמיע את
6 טענותיו (שהוא פגם חמור יותר מן הפגם הנטען על ידי המערערות). נקבע כי הפרת חובת
7 המשיב אינה מובילה באופן אוטומטי לביטול השומה, לאור כלל הבטלות היחסית. בית
8 המשפט קבע כי מלוא טענות הנישום נשמעו בסופו של יום בבית המשפט ומלוא הדעת ניתנה
9 עליהן. בפסקה 16 נקבעו הדברים הבאים, היפים גם לענייננו:

10
11 "המסקנה המתבקשת מכך היא, כי ההחלטה של המשיב לדחות את
12 השגותיהם על אף שלא עברה ביקורת מינהלית נאותה, עברה ביקורת
13 שיפוטית שריפאה בדיעבד את המחדל וכי בסופו של יום לא נגרם למי
14 מהמערערים עיוות דין אשר בכוחו להוביל לקבלת ערעוריהם".
15

16 לאור כל האמור, המסקנה היא כי אין בטענות המערערות בהקשר זה כדי להביא לבטלות
17 הצווים ולקבלת הערעורים.
18

עוללות

19
20
21 60. בצווים נשוא הערעורים עלו סוגיות נוספות, כגון הפרשי מס בגין שנת 2012 אצל גאולת
22 ישראל, שומת תשומות, קנסות בגין אי ניהול ספרים מכוח סעיף 95 לחוק מע"מ, וקנס גירעון.
23 נושאים אלה לא זכו להתייחסות בסיכומי המערערות, דבר המלמד על זניחת טענות
24 המערערות ביחס לסוגיות אלה. משום כך, לא מצאתי מקום להתערב בהחלטות המשיבים
25 באותן סוגיות.
26

סוף דבר

27
28
29 61. לאור כל האמור לעיל, כל הערעורים נדחים בזאת, בכפוף להנחיית מנהל מע"מ בפסקה 54
30 לעיל, בנוגע לאפשרות ג.י. לנכות כמס תשומות את סכום המע"מ בו חויבה גאולת ישראל
31 במסגרת שומת העסקאות.
32

33 62. על המערערות לשלם ביחד ולחוד למשיבים ביחד, הוצאות ושכר טרחת עו"ד בסכום כולל של
34 40,000 ₪, אשר ישולם תוך 45 ימים מהיום. לאחר מועד זה, יתווספו לסכום החיוב הפרשי
35 הצמדה וריבית כחוק עד ליום התשלום בפועל.



בית המשפט המחוזי בירושלים

15 נובמבר 2023

ע"מ 63672-10-17 ג.י. מוצרי מזון וחד פעמי בע"מ נ' רשות המיסים בישראל
ע"מ 44062-11-17 גאולת ישראל ואח' נ' רשות המיסים בישראל
ע"מ 36092-02-18 גאולת ישראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 24478-03-19 ג.י. מוצרי מזון וחד פעמי בע"מ נ' רשות המיסים בישראל
ע"מ 24505-03-19 גאולת ישראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים

1

2

המזכירות תמציא את פסק הדין לבאי כוח הצדדים.

3

4

ניתן לפרסם את פסק הדין.

5

6

ניתן היום, ב' כסלו תשפ"ד, 15 נובמבר 2023, בהעדר הצדדים.

בנין

אביגדור דורות, שופט

7