



בית המשפט המחוזי בירושלים

2 נובמבר 2023

ע"מ 8862-12-16 יהושע ואח' נ' מדינת ישראל- פקיד שומה ירושלים (3)

בפני כב' השופט אביגדור דורות

המערערים:

1. אמיר יהושע

2. ג.ש.ר. חפירה וחציבה בע"מ

ע"י עו"ד יצחק ברששת ועו"ד יהושע גיאנה

נגד

המשיב:

פקיד שומה ירושלים 3

ע"י עו"ד ליאור סקברר,

מפרקליטות מחוז ירושלים (אזרחי)

1

פסק דין

2

3 לפני ערעור על צווים שהוציא המשיב לאמיר יהושע (להלן: "המערער") בגין שומות מס
4 הכנסה לשנות המס 2003-2012 ולחברת ג.ש.ר. חפירה וחציבה בע"מ (להלן: "המערערת") בגין
5 שומות לשנות המס 2008-2013.

6

7

רקע עובדתי ושומתי

8

9 1. המערערת עסקה בשנות המס הרלבנטיות בביצוע עבודות פיתוח, תשתיות הכוללות
10 חפירה, חציבה, פיתוח וסלילה. מלוא הון המניות של המערערת הוחזקו בידי אמו של
11 המערער, גבי שרה יהושע.

12

13 2. בשנת 2013 נפתחה חקירה כנגד המערערים בחשד לקיזוז חשבוניות פיקטיביות על ידי
14 המערערת.

15

16 3. בעקבות חקירה זו, חתמה המערערת ביום 15.5.2014 על הסכם עם שלטונות מע"מ,
17 לפיו תשלם המערערת סך של 4,224,773 ₪, המתפלג כלהלן:

18

א. סך של 3,975,563 ₪ בגין תשומות שנוכו על בסיס חשבוניות שהוצאו שלא על

19

פי סעיף 38 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ").

20

ב. סך של 17,978 ₪ בגין מע"מ על ריבית לצדדים קשורים.

21

ג. סך של 231,232 ₪ בגין קנסות בשל פסילת ספרים.

22



בית המשפט המחוזי בירושלים

2 נובמבר 2023

ע"מ 8862-12-16 יהושע ואח' נ' מדינת ישראל- פקיד שומה ירושלים (3)

- 1 בהתאם לממצאים שעלו מהחקירה, הוגש בבית משפט השלום בירושלים ביום
 2 22.1.2015 כתב אישום כנגד המערערים (להלן: "כתב האישום") בעבירות לפי סעיפים
 3 117(ב)(5) ו-117(ב)(3) לחוק מע"מ ובעבירות לפי סעיפים 220(4) ו-220(5) לפקודת מס הכנסה
 4 (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה").
 5
- 6 בכתב האישום הואשמו המערערים בעבירות האמורות לעיל, בכל אחת משנות המס
 7 2008 ועד 2012 (כולל) (להלן: "התקופה הרלבנטית").
 8
- 9 ביום 31.8.2015 פסל המשיב את ספרי המערערת לשנות המס 2011, 2012 ו-2013 לפי
 10 סעיף 130(יא)(1) לפקודה.
 11
- 12 ביום 8.9.2015 הורשע המערער על ידי בית משפט השלום בירושלים בעבירות לפי
 13 סעיפים 117(ב)(5) ו-117(ב)(3) לחוק מע"מ ובעבירות לפי סעיפים 220(4) ו-220(5) לפקודה
 14 וזאת על פי הודאתו של המערער.
 15
- 16 ביום 15.6.2016 הורשעה המערערת על ידי בית משפט השלום בירושלים בעבירות לפי
 17 סעיפים 117(ב)(5) ו-117(ב)(3) לחוק מע"מ ובעבירות לפי סעיפים 220(4) ו-220(5) לפקודה
 18 וזאת על פי הודאתו של המערער בשמו ובשם המערערת.
 19
- 20 בית המשפט הרשיע כאמור את המערערים בעבירות לפי הסעיפים הנ"ל בסכומים
 21 (ללא מע"מ) כמפורט להלן:
 22

שנה	סכום החשבוניות
2008	₪ 479,343
2009	₪ 1,275,347
2010	₪ 2,170,324
2011	₪ 11,806,552
2012	₪ 9,612,672

- 23
- 24 יצוין, כי המערערת תבעה בניכוי בדוחותיה למס הכנסה לשנות המס 2008-2012
 25 הוצאות בסכום כולל של כ-135 מיליון ₪. מתוך סכום זה התיר המשיב למערערת
 26 בניכוי הוצאות בסכום של כ-108 מיליון ₪.
 27



בית המשפט המחוזי בירושלים

2 נובמבר 2023

ע"מ 8862-12-16 יהושע ואח' נ' מדינת ישראל- פקיד שומה ירושלים (3)

- 1 1,000,000 ביום 18.9.2016 גזר בית משפט השלום בירושלים על המערערת קנס בסך 1,000,000
2 ש. הקנס חולק לעשרה תשלומים שווים, כשהתשלום הראשון משולם עד ליום
3 1.12.2016.
4
- 5 ביום 18.9.2016 גזר בית משפט השלום בירושלים על המערער כדלקמן:
6 א. עשרים חודשים מאסר בפועל, תחילת ריצוי העונש ביום 13.11.2016.
7 ב. שבעה חודשי מאסר, אותם לא ירצה, אלא אם יעבור תוך שלוש שנים מיום
8 שחרורו ממאסר עבירה על חוק מס ערך מוסף או על פקודת מס הכנסה, שהיא
9 פשע.
10 ג. ארבעה חודשי מאסר, אותם לא ירצה אלא אם יעבור תוך שלוש שנים מיום
11 שחרורו מהמאסר עבירה על חוק מס ערך מוסף או פקודת מס הכנסה, שהיא
12 עוון.
13 ד. קנס בסך 500,000 ש"ח או עשרה חודשי מאסר תמורתו. הקנס חולק לעשרה
14 תשלומים שווים כשהתשלום הראשון משולם עד ליום 1.9.2018.
15
- 16 ביום 28.9.2016, בעקבות הרשעת המערערת, החליט "המנהל" כהגדרתו בפקודה,
17 להפעיל את סמכותו מכוח סעיף 147 לפקודה כלפי המערערת, לדוחותיה לשנות המס
18 2008, 2009 ו-2010 (להלן: "שנות המס שנפתחו"), והסמיך עובדים ממשרד המשיב
19 לערוך כל בדיקה וליתן בעניין זה כל צו.
20
- 21 ביום 9.10.2016 פסל המשיב את ספרי המערערת את ספרי המערערת לשנות המס
22 2011 ו-2012 גם לפי סעיף 130(ג) לפקודה, הואיל והמערערת לא ניהלה את התיעוד
23 והספרים כנדרש בתוספת ד' להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ג-
24 1973.
25
- 26 ביום 4.12.2013 נערך חיפוש בביתו של המערער במהלכו נמצאה כספת ובה מזומנים
27 בסכום של 760,000 ש"ח. ביום 27.11.2016 מסר המשיב הודעה לפי סעיף 194 לפקודה,
28 לגבי השומות בצו שהוצאו למערערת לשנות המס 2008-2013. המשיב נימק את
29 הודעתו, בין היתר, על תפיסת סכום המזומן בסך 760,000 ש"ח, על הרשעות המערערים
30 בהליך הפלילי, על הקמת חברה חדשה בשם א.ש. גשר תשתיות ופיתוח בע"מ, שבעליה
31 היו בעת הקמתה (22.5.13) המערער ואביו ז"ל, ועל סוגיות נוספות שלא יפורטו כאן.
32 ביום 30.6.11 ניתנה החלטה במעמד צד אחד על עיקולים וביום 7.12.16 הגיעו הצדדים



בית המשפט המחוזי בירושלים

2 נובמבר 2023

ע"מ 8862-12-16 יהושע ואח' נ' מדינת ישראל - פקיד שומה ירושלים (3)

1 להסכמה, שקיבלה תוקף של החלטה, בנוגע לעיקולים שיבוטלו ובטוחות אחרות
2 שיינתנו.

השומות

3
4
5
6 15. עמדת המשיב היא ההוצאות אשר נכללו בחשבוניות הפיקטיביות אותן תבעה
7 המערערת בניכוי לצרכי מס הכנסה בשנים 2008-2012 אינן הוצאות המותרות בניכוי
8 וכי המערערת לא הוכיחה כי הסכומים שנכללו בחשבוניות שימשו לצורך ייצור
9 הכנסתה. בכל הנוגע לשנת 2013, עמדת המשיב היא כי התשומות שהמערערת תבעה
10 בניכוי לצרכי מס הכנסה אינן הוצאה המותרת בניכוי. הטענה היא כי כשם שהחזר מס
11 תשומות אינו הכנסה בידי עוסק, גם תשלום מס תשומות בגין חשבוניות שקוזזו שלא
12 כדין אינו הוצאה המותרת בניכוי לצרכי מס הכנסה.

13
14 16. ביחס לשומה שהוצאה למערער, עמדת המשיב היא כי הסכומים המפורטים
15 בחשבוניות הגיעו לידי המערער ומהווים בידו הכנסה ממשכורת בשנים 2008-2012,
16 לפי סעיף 2(2) לפקודה, שכן המערער הודה בחקירתו כי הסכומים שנכללו בחשבוניות
17 הוחזרו אליו במזומן.
18 בהתאם לאמור לעיל, קבע המשיב כי יש להוסיף להכנסות המערער בשנים 2008-2012
19 הכנסה ממשכורת, לפי סעיף 2(2) לפקודה, כמפורט להלן:

שנה	סכום החשבוניות
2008	₪ 479,343
2009	₪ 1,275,347
2010	₪ 2,170,324
2011	₪ 11,806,552
2012	₪ 4,536,360

20
21
22 17. לחילופין, קבע המשיב כי הסכומים המפורטים בטבלה שלעיל מהווים הכנסה מעסק
23 בידי המערער מכוח סעיף 2(1) לפקודה, וזאת לאור תדירות הפעולות שביצע המערער
24 והיקף הסכומים הגדול שנרשם בחשבוניות והגיע לידי המערער המשמש כמנהלה של
25 המערערת.

26
27 18. לחילופי חילופין, קבע המשיב כי הסכומים המפורטים בטבלה שלעיל, מהווים הכנסה
28 בידי המערער לפי סעיף 2(10) לפקודה, כהשתכרות או רווח מכל מקור אחר. קביעה זו



בית המשפט המחוזי בירושלים

2 נובמבר 2023

ע"מ 8862-12-16 יהושע ואח' נ' מדינת ישראל - פקיד שומה ירושלים (3)

- 1 נסמכת על העובדה שהסכומים שהתקבלו בידי המערער הם הכנסה בידו שלא דווחה
2 על ידו ולא שולם מס בגינה.
3
4 19. על פי דוחותיה הכספיים של המערערת, קיימת למערער יתרת משיכות (חובה) לתום
5 שנת המס 2012 בסך 2,300,000 ₪.
6 בספרי המערערת לשנת 2013, נרשמה פקודת יומן אשר הקטינה את יתרת החובה של
7 המערער וזאת כנגד יתרת החו"ז של אחד ממנפיקי החשבוניות הפיקטיביות. פקודת
8 היומן נרשמה בגין "תשלום" של המערער למנפיק החשבוניות הפיקטיביות בסך של
9 5,076,312 ₪ שכאמור הקטינה את סכום יתרת החובה.
10
11 20. עמדת המשיב היא כי יתרת החובה הנ"ל מהווה הכנסה ממשכורת בידי המערער לפי
12 סעיף 2(2) לפקודה בשנת 2012 מאחר שהמערער היה מנהלה של המערערת, המקבל
13 ממנה משכורת וכי הכספים שנמשכו על ידי המערער לא הוחזרו למערערת לפחות עד
14 לתום שנת 2013 ולא הוכח כי מדובר בהלוואה.
15

טענת המערערים בתמצית

- 16
17
18 21. לטענת המערערים, אין מדובר בחשבוניות פיקטיביות, אלא ב"חשבוניות זרות", אשר
19 מבחינת מס הכנסה משקפות הוצאה שהוצאה בפועל. נטען כי אם למשיב היו ספקות
20 אם החשבוניות שיקפו את הוצאות המערערת, היה עליו לבחון מהו היקף ההוצאות
21 הנכון של המערערת ולערוך השוואה בין היקף ההוצאות בפועל לסכומי החשבוניות
22 הרלבנטיות.
23
24 22. נטען כי בכל שנות המס שבערעור עשתה המערערת שימוש בחשבוניות שהוציאו לה
25 חברות בשליטת יעקב (גיקי) בן ששון שבירו (מור) (להלן: "בן ששון") וכי אותן חברות
26 העניקו שירותים למערערת בכל שנות הערעור, לרבות בשנים 2008-2013.
27
28 23. לטענת המערערים, בשנים 2009-2010 העבודות והשירותים שסיפק בן ששון למערערת
29 בוצעו על ידו באמצעות ציוד שלו ועובדיו והבעיות עמו החלו רק בשלהי שנת 2011.
30 נטען כי בדיעבד התברר למערערת כי בן ששון "החל לפזר חשבוניות פיקטיביות לכל
31 דורש והרוויח מכך כסף קל". נטען כי בשלהי שנת 2012 הפסיק בן ששון לשלם את
32 שכרם של מפעילי הציוד, עבור דלק לכלי העבודה, ועבור יתר ההוצאות החלות עליו
33 והמערערת שילמה בעצמה את הוצאותיו. הטענה היא כי בעת ההתחשבות עם



בית המשפט המחוזי בירושלים

2 נובמבר 2023

ע"מ 8862-12-16 יהושע ואח' נ' מדינת ישראל- פקיד שומה ירושלים (3)

- 1 המערערת, מסר לו המערער את העתקי החשבוניות ואישורי התשלום שהמערערת
2 שילמה "עבורו" והוא הוציא חשבונית נגדית בסכום המשקף את היקף ביצוע העבירה
3 בפועל. לטענת המערערת, בן ששון פדה את השיקים שהוצאו לו על ידי המערערת
4 והחזיר לה את הסכומים שהיא שילמה במקומו, כאשר את היתרה, המשקפת את שווי
5 שכירת הציוד, הרווח והמע"מ, הוא הותיר לעצמו. על כן, נטען כי מדובר ב"חשבוניות
6 זרות" שהוצאו על ידי החברות בשליטת בן ששון, אף שהן כוללות הוצאות שהמערערת
7 הוציאה ולא הוצאו על ידי החברות.
8
- 9 24. לטענת המערערת, המשיב לא עשה מאמץ לבחון את היקף הוצאותיה הסבירות
10 בהשוואה לחברות מקבילות באותו ענף, בניגוד למקרה אחר של עוסק שקיבל מן
11 החברות בשליטת בן ששון חשבוניות, ולגביו המשיב התיר בניכוי חלק מסכומי
12 החשבוניות, כפי שעשו אף פקידי שומה אחרים, שהגיעו להסכמי פשרה עם נישומים
13 אחרים.
14
- 15 25. בכל הנוגע לפסילת הספרים, נטען כי עצם הפסילה נודעה למערערת בדיעבד, מבלי
16 שנערך לה שימוע כדין.
17
- 18 26. למערערים טענות ביחס לדיוני השומה. נטען כי המשיב חיפש ותר אחר "טעויות
19 וכשלים" במקום לחפש מה היו ההוצאות שהוצאו בסבירות גבוהה באותן השנים.
20 לטענת המערערים, לא התנהל דיון הוגן, אלא רצון "לסמן וי על התהליך".
21
- 22 **ההליכים הפליליים**
23
- 24 27. בבית משפט השלום בירושלים התברר ההליך הפלילי כנגד המערערים (ת"פ 48229-
25 01-15). בגזר הדין מיום 18.9.16 נכתבו הדברים הבאים (כב' השופט י' מינטקביץ)
26 ביחס להרשעת המערערים על פי הודאת המערער:
27
- 28 "בשנים 2008-2012 כללו הנאשמים בדוחות המס של הנאשמת 60 חשבוניות
29 פיקטיביות, של שני עוסקים שונים, אשר הנאשמת לא בצעה עמם כל עסקה.
30 סכומן המצטבר של החשבוניות הפיקטיביות היה 25,344,238 ₪. הנאשמים
31 כללו את החשבוניות השונות הן בדוחות למס הכנסה והן בדוחות למס ערך
32 מוסף.



בית המשפט המחוזי בירושלים

2 נובמבר 2023

ע"מ 8862-12-16 יהושע ואח' נ' מדינת ישראל- פקיד שומה ירושלים (3)

1 כלפי מס ערך מוסף השתמשו הנאשמים בחשבוניות הכוזבות על מנת לנכות
2 שלא כדין מס תשומות בסכום של 4,108,457 ₪.
3 כלפי מס הכנסה, כללו הנאשמים את החשבוניות הכוזבות בפנקסיה של
4 הנאשמת, למרות שלא בצעו את העסקאות המתוארות בהן.
5 בשל מעשיהם אלו הורשעו הנאשמים ב-36 עבירות של קיזוז תשומות שלא
6 כדין, 5 עבירות של הכנת פנקסים כוזבים ו-5 עבירות של מרמה ותחבולה לפי
7 פקודת מס הכנסה.
8 הרשעת הנאשמים באה במסגרתו של הסדר טיעון, לפיו תוקן כתב אישום".

9
10 28. בית משפט השלום פירט בגזר הדין את טענות המערערים (עמ' 2 לגזר הדין):

11
12 "עוד טענו ב"כ הנאשמים כי הנאשמים נאלצו לעשות שימוש בחשבוניות
13 פיקטיביות, בשל אופי תחום העיסוק של הנאשמת – עבודות עפר קבלניות –
14 אשר נשלט על ידי אנשים הפועלים באופן לא מוסדר ואינם מוציאים
15 חשבוניות, ועל כן הנאשם פעל לא מתוך תאוות בצע, אלא מתוך חוסר
16 ברירה".

17
18 29. בית המשפט התייחס בגזר הדין לאבחנה בין חשבוניות זרות לבין חשבוניות
19 פיקטיביות (עמ' 3-4). כך נכתב בגזר הדין (עמ' 4):

20
21 "אני ער לכך שהנאשמים לא הורשעו בהשמטת הכנסות, שכן ענין זה נמחק
22 מכתב האישום המתוקן (ר' סעיפים 6-9 בכתב האישום המתוקן וכן מחיקת
23 הוראת חיקוק מספר 2). משכך, בקביעת מתחם העונש לא אתייחס
24 לטענותיה של ב"כ המאשימה בדבר חובותיהם של הנאשמים למס הכנסה,
25 שהרי עצם השמטת ההכנסות, ובוודאי שהיקף ההשמטה, אינם חלק
26 מהמסד העובדתי שלפני".

27
28 30. בחלק בגזר הדין שדן בהסרת המחדלים נכתבו הדברים הבאים (עמ' 4):

29
30 "שני הצדדים מסכימים, כי הנאשמים הגיעו להסדר עם מס ערך מוסף עוד
31 בטרם הוגש כתב האישום ושילמו את חובם. כמו כן אין מחלוקת, כי
32 הנאשמים לא הגיעו להסדר עם מס הכנסה והמחדלים טרם הוסרו. ב"כ
33 הנאשמים הסבירו את הענין, בכך שהנאשמים מבקשים ממס הכנסה להכיר



בית המשפט המחוזי בירושלים

2 נובמבר 2023

ע"מ 8862-12-16 יהושע ואח' נ' מדינת ישראל- פקיד שומה ירושלים (3)

1 בהוצאות אשר משתקפות בחשבוניות הכוזבות אותן כללו בספריהם, שכן
2 לטענתם מדובר בהוצאות אותן החברה הוציאה בפועל במהלך עסקיה."

3
4 31. המשיב הפנה להכרעת דין נוספת, במסגרתה הורשע בן ששון בבית משפט השלום
5 בתל-אביב בת"פ 7455-03-13 ביום 30.4.15. באותה פרשה הוגש כתב אישום נגד
6 חמישה נאשמים, לרבות נגד יעקב (ג'קי) מור (שבירו), המכונה בפסק דין זה בן ששון,
7 וכנגד שתי חברות בשליטתו: י.ש. המובילים בע"מ ו - א.ד נתיבי המרכז בע"מ.
8 בהכרעת הדין צוין, כי בן ששון ואחיו עסקו בשנים 2007-2012 בהשכרת ציוד מכני כבד
9 ועבודות עפר ופיתוח באמצעות החברות הנ"ל ובאמצעות חברה שלישית. כתב האישום
10 כלל 7 פרקים, כאשר בששה פרקים, המחזיקים 25 אישומים, יוחסו לכל הנאשמים
11 עבירות מס. האישום השביעי התייחס ל-70 חשבוניות (שפורטו בנספח ז' לכתב
12 האישום), שמסרו הנאשמים למערערת. המאשימה הפחיתה את מספר החשבוניות ל-
13 60 ובכך ויתרה על החשבוניות של החברה השלישית (דליס בע"מ - נאשמת מס' 3).
14 צוין, כי סכומן הכולל של החשבוניות הוא 29,452,695 ₪ והמע"מ הגלום בהן הוא בסך
15 4,108,457 ₪. הנאשמים הואשמו כי פעלו במטרה להביא לכך שאדם אחר יתחמק או
16 ישתמט מתשלום מע"מ.

17
18 32. בפסקה 119 להכרעת הדין נכתבו הדברים הבאים:

19
20 "העד יהושע, מנהל את חב' גשר מזה 5 או 6 שנים, כפי שהודה בחקירתו,
21 לאחר שחלה אביו. בניגוד לכך, טען בעדותו, כי החל לנהל את החברה ביולי
22 2011. לגוף האישומים, הודה יהושע, כי שיטת ההתנהלות בינו לבין נאשם 1
23 [בן ששון] הייתה הוצאתן של חשבוניות כוזבות לחברת גשר, כאשר
24 החשבוניות משקפות גם חיוב עבור ציוד הנדסי וגם כיסוי חשבונאי
25 לקבלני/פועלי שטחים שהועסקו על-ידי גשר (עמ' 670-669). לדבריו, בחודש
26 שבו הוציא הנאשם לגשר מספר חשבוניות, חלק מהן היו 'מעורבות' -
27 אספקת ציוד וכיסוי חשבונאי, וחלק מן החשבוניות היוו כיסוי חשבונאי בלבד
28 (עמ' 674, ש' 1). העד יהושע לא הצליח לאבחן בין רכיב השירות לבין הרכיב
29 הפיקטיבי בכל חשבונית. יוער, כי בעת שנחקר בידי רשות המסים הודה
30 יהושע באשמה. דבריו, המצביעים על אשמתו בכל הקשור להתנהלות ביחס
31 לחשבוניות הפיקטיביות שקיבל מן הנאשמים - "אני הולך לשבת 20 שנה
32 בכלא" "אני מתבייש בדברים שעשיתי ואני לא יודע מי יגדל את הילדים
33 שלי", נרשמו ע"י החוקר שרון שפסה במזכר ת/183."



בית המשפט המחוזי בירושלים

2 נובמבר 2023

ע"מ 8862-12-16 יהושע ואח' נ' מדינת ישראל - פקיד שומה ירושלים (3)

- 1
2 הדברים הנ"ל אינם עולים בקנה אחד עם גרסת המערערים בדבר היות החשבוניות
3 מסוג של "חשבוניות זרות", המותרות בניכוי באופן מלא לצרכי מס הכנסה.
4
5 בפסקה 120 להכרעת הדין קיימת התייחסות ביחס להתחשבות בין המערערת, 33.
6 באמצעות המערער, לבין בן ששון:
7
8 " ביחס לתמורה ששילם לנאשמים בגין הוצאת החשבוניות הפיקטיביות,
9 העיד יהושע, כי זו חושבה לפי סכומי המע"מ בצירוף עמלה בשיעור 10
10 אחוזים (המקובל בשוק) מסכום העבודה של קבלן המשנה שלו, שאותו כיסו
11 החשבוניות הפיקטיביות שקיבל מהנאשמים (עמ' 670, ש' 20-15). יהושע
12 נהג, לדבריו (עמ' 319-317) להוציא שיקים שכללו את קרן ההלוואה בצירוף
13 ריבית ושיק נפרד על המע"מ, וקיבל בתמורה את סכום קרן ההלוואה במזומן,
14 ללא הריבית, וללא המע"מ".
15
16 גם דברים אלה אינם עולים בקנה אחד עם גרסת המערערים בהליך שלפניי.
17
18 בהכרעת הדין פורטה גרסת ההגנה של הנאשמים בפסקה 124 : 34.
19
20 "גרסת ההגנה: לדברי הנאשם 1, בעדותו הראשית, עד שנת 2011 ניהל עסקי
21 מול בעל החברה, שלמה יהושע (אביו של אמיר יהושע), והתנהלות הייתה
22 בסדר גמור, וגם החשבוניות היו אמיתיות. בשנת 2012 הבן, אמיר, ביקש
23 ממנו מספר פעמים כסף כי העסיק פועלים ערבים. לדבריו, ביקש מאמיר
24 בטלפון שיכין 'רשתות', הכוונה לכסף מזומן. הנאשם 1 הודה כי חשבוניות
25 אלה שהוציא לחברת גשר 'לא היו בסדר' והוא לא דיווח עליהן לרשות
26 המסים. אשר לתמורה שקיבל מיהושע כנגד החשבוניות שהוציא לגשר
27 חפירה וחציבה, טען הנאשם 1, כי קיבל 10 אחוזים מסכום כל חשבונית
28 כעמלה (עמ' 987, ש' 6-1). אלא שלדבריו, החזיר ליהושע את מלוא הסכום
29 הנקוב בכל חשבונית, לרבות המע"מ, כך שלא הרוויח את המע"מ. לשאלות
30 התובעת, לא ידע הנאשם 1 לומר האם דיווח לרשות המסים אודות חשבוניות
31 אלה".
32 ברור כי גרסת בן ששון במשפטו אינה עולה בקנה אחד עם גרסת המערערים בערעור
33 שלפניי.



בית המשפט המחוזי בירושלים

2 נובמבר 2023

ע"מ 8862-12-16 יהושע ואח' נ' מדינת ישראל- פקיד שומה ירושלים (3)

- 1
2 בפסקאות 122-123 בהכרעת הדין קיימת התייחסות לראיות נוספות לעניין אשמת
3 הנאשמים, הרלבנטיות לענייננו:
4
5 "122. בחקירתו (ת/126) הודה הנאשם 2 [אחיו של בן ששון] בכך
6 שהחשבוניות שהוצאו לחברת גשר הן 'סתם חשבוניות' שסכומן הותאם לפי
7 הצורף (ת/126, מיום 5.2.13, עמ' 117), וההתנהלות הייתה כולה מול אמיר
8 יהושע: "אמיר זה המח, האבא פקקט... כל ההתעסקות היא מול אמיר...
9 אמיר נהיה תותח".
10
11 123. מצטרפות למסכת הראייתית שיחות טלפון שקיימו הנאשם 1 ואמיר
12 יהושע והופקו מהאזנת סתר, ומהן עולה, כי השניים ניהלו את ענייניהם
13 באמצעות מילות קוד מוסכמות כגון: 'פיגומים' או 'רשתות'; השניים תיאמו
14 מפגשים לצורך העברת מזומנים ליהושע (השיחות 6326, 6379).
15
16 מצטרף למסכת זו דו"ח עיקוב המלמד על העברת מזומנים בין יהושע
17 והנאשם 1 (עמ' 675, ש' 15-11; ושיחה מס' 565). בחיפוש אצל יהושע נתפסו
18 בכספת 760,000 ₪, לגביהם הסביר יהושע, כי מדובר בהחזר המזומנים
19 שקיבל מהנאשם 1 במסגרת ההתחשבות הפיקטיבית (עמ' 676, ש' 24-
20 29)".
21
22 גם הדברים הנ"ל אינם עולים בקנה אחד עם גרסת המערערים שנשמעה בפניי.
23
24 36. בפסקה 125 להכרעת הדין התייחס בית המשפט לסוג נוסף של חשבוניות, בגין אספקת
25 פועלים:
26
27 " סוג נוסף של חשבוניות שגלומה בהן פיקטיביות, אלה הן חשבוניות בגין
28 אספקת פועלים, ובין היתר, החשבוניות 1251, 1252 משנת 2010, שעה שאין
29 חולק כי לנאשמים לא היו כל פועלים, והם לא עסקו באספקתם. בנוסף,
30 הסכומים הנקובים בחלק מן החשבוניות הם עצומים, בעוד שלחשבוניות לא
31 צורף כל פירוט והנאשמים לא הציגו כל התחשבות בגינן. בל יישכח, מדובר
32 בחשבוניות רבות שסכומיהן כמיליון ₪ ועוד עשרות חשבוניות מעל חצי
33 מיליון ₪. חוסר האונים שגילה הנאשם 1 באבחנת חשבונית אחת מרעותה



בית המשפט המחוזי בירושלים

2 נובמבר 2023

ע"מ 8862-12-16 יהושע ואח' נ' מדינת ישראל- פקיד שומה ירושלים (3)

1 כשאינו מסוגל לומר מי הפיקטיבית ומי איננה, אם אכן הוציא חשבוניות
2 אמיתיות, נובעת מכך שלא ניהל עסק מסודר, ולא ניהל ספרים כנדרש".

3
4 גם דברים אלו אינם עולים בקנה אחד עם הטענה, כי סכומי החשבוניות שבמחלוקת
5 משקפים הוצאה אמיתית בייצור הכנסתה של המערערת.

6
7 בית המשפט ציין כי בהעדרה של הנהלת ספרים מסודרת, עבר על נטל ההוכחה 37.
8 לנאשמים להוכיח את תקינות ונכונות החשבוניות שהוציאו, אולם לא עלה בידי
9 הנאשמים להמציא אסמכתאות המתעדות את העסקאות הרשומות בחשבוניות ולכן
10 כשלו להפריך את גרסת המאשימה המבוססת על עדויות וראיות משמעותיות (פסקה
11 125 להכרת הדין).

דיון והכרעה

12
13
14
15 38. דרך הילוכנו בחלק זה תהיה כדלקמן: תחילה נפרט את המסגרת הנורמטיבית
16 הרלבנטית לעניין. בהמשך נדון בשאלה, האם עלה בידי המערערים להוכיח את טענתם
17 כי החשבוניות משקפות את הוצאות המערערת בפועל. לאחר מכן, נדון בסוגיה בדבר
18 הרווח הגולמי של המערערת והאם הוא סביר בהשוואה לחברות מקבילות באותו ענף.
19 לבסוף, נדון בערעורו של המערער על חיובו האישי.

המסגרת הנורמטיבית

20
21
22
23 39. סעיף 155 לפקודה קובע כדלקמן:

24
25 **"חובת הראיה כי השומה היא מופרזת תהיה על המערער;**
26 **אולם אם המערער ניהל ספרים קבילים ... חייבים פקיד**
27 **השומה או המנהל, לפי העניין, להצדיק את החלטתם".**

28
29 40. בפסיקה נקבע כי הוראה זו טומנת בחובה שני נטלים שונים: נטל השכנוע, המוטל על
30 הנישום (המערער), ללא קשר לקבילות ספריו; ונטל ההצדקה, המונח על כתפי המשיב,
31 במידה וספרי הנישום לא נפסלו (ע"א 4493/12 ביבי נ' פ"ש ירושלים (13.4.14) (להלן:
32 "עניין ביבי"); ע"א 5324/05 שחאדה נ' פ"ש עכו (9.8.09) (להלן: "עניין שחאדה");
33 ע"א 6743/03 תחנת שירותי רכב רוממה חיפה בע"מ נ' פ"ש חיפה (28.7.05)).



בית המשפט המחוזי בירושלים

2 נובמבר 2023

ע"מ 16-12-8862 יהושע ואח' נ' מדינת ישראל- פקיד שומה ירושלים (3)

- 1
- 2 41. כאשר נדרש המשיב להצדיק את החלטתו להוציא שומה לפי מיטב השפיטה, אין חובה
- 3 על המשיב להוכיח על ידי ראיות מדויקות, ששומתו מדויקת לחלוטין (ע"א 4230/00
- 4 רצון נ' פ"ש נתניה, פסקה 6 (29.9.03) (להלן: "עניין רצון"). המשיב נדרש להוכיח כי
- 5 השומה מוצדקת, על ידי שימוש במבחני עזר, כמו השוואת השומה לתוצאות עסקיות
- 6 של שנים קודמות, השוואה לעסקים אחרים מאותו סוג, היזקקות לתדריכים
- 7 כלכליים, לביקורת בעסק ועוד (עמ"ה 1318/04, 1181/02 בגים נ' פ"ש גוש דן (15.5.07)
- 8 (להלן: "עניין בגים"); עמ"ה 1026/98 פתח ואח' נ' פ"ש רמלה, מסים יז/ח (10/2003)
- 9 ה-17) (להלן: "עניין פתח").
- 10
- 11 42. עתה יוצגו העקרונות שנקבעו בפסיקה ביחס לנישום שספריו נפסלו וכן את העקרונות
- 12 שנקבעו ביחס למידת התערבות בית המשפט בשומה לפי מיטב השפיטה. בע"א 352/86
- 13 פקיד שומה פתח תקוה נ' יצחק אורן (1990) (להלן: "עניין אורן") נקבעו הדברים
- 14 הבאים (פסקה 6):
- 15 "כאשר ספריו של נישום נפסלים, מוטל על כתפיו נטל
- 16 הראיה. בית-משפט זה התייחס בעבר לשאלת היקפה
- 17 ומהותה של חובת הראיה, המוטלת על נישום שספריו נפסלו,
- 18 וקבע, כי נישום שספריו נפסלו אינו יכול עוד להיבנות מכך
- 19 שבית המשפט יאמין לכל הצהרותיו, ועליו להביא הוכחות
- 20 אובייקטיביות (להבדיל מעדותו שלו) לביסוס טענותיו. בית
- 21 המשפט נתן דעתו לכך, שקל מאוד להפריח טענות בדבר
- 22 שרירות והגזמה, ועל-כן הדגיש, כי אין די בטענות בעלמא,
- 23 אלא עליהן להיתמך בראיות אובייקטיביות של ממש (עמ"ה
- 24 ת"א [5]444/69, בעמ' 104).
- 25 העמידה על כך שמערער יוכיח בראיות חותכות, כי הערכתו
- 26 של פקיד השומה הייתה שרירותית או מופרכת מעיקרא, היא
- 27 פועל יוצא של האשם הרובץ לפתחו של הנישום, אשר באי-
- 28 ניהול ספרים קבילים מנע מפקיד השומה את האפשרות לברר
- 29 את הכנסתו לאשורה (ע"א [42/84](#) [1] הנ"ל, בעמ' 59; ע"א
- 30 394/64 [4], בעמ' 32)".
- 31
- 32 43. מקום בו נפסלו ספרי הנישום, ואין כל נתון שניתן לסמוך עליו מתוך ספרי הנהלת
- 33 החשבונות של הנישום לצורך עריכת השומה, מוסמך פקיד השומה לערוך את השומה



בית המשפט המחוזי בירושלים

2 נובמבר 2023

ע"מ 8862-12-16 יהושע ואח' נ' מדינת ישראל- פקיד שומה ירושלים (3)

1 בהתאם למומחיותו. בע"א 8375/06 ד"ר מנחם צ'צ'קס נ' מנהל מע"מ פתח תקוה
2 (25.3.09) נפסק כך:

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

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

21
22 45. בכל הנוגע למידת ההתערבות של בית המשפט בערעורי מס הכנסה, נקבעו הדברים
23 הבאים בעניין יצחק אורן:

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



בית המשפט המחוזי בירושלים

2 נובמבר 2023

ע"מ 8862-12-16 יהושע ואח' נ' מדינת ישראל- פקיד שומה ירושלים (3)

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

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

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

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

28
29 "על פקיד השומה להפעיל את סמכותו בקביעת שומה לפי מיטב השפיטה לא מתוך
30 כוונה להעניש את הנישום, אלא מתוך חתירה לגביית מס אמת. גם בהעדר
31 אסמכתאות, פקיד השומה אינו יכול לקבוע שומה באופן שרירותי" (ע"מ (מחוזי י-ם)
32 40960-06-12 עאמר חרחש נ' פקיד שומה ירושלים, פסקה 22 (25.1.15)).



בית המשפט המחוזי בירושלים

2 נובמבר 2023

ע"מ 8862-12-16 יהושע ואח' נ' מדינת ישראל- פקיד שומה ירושלים (3)

1 46. בענייננו, הודו המערערים, במסגרת ההליך הפלילי, והורשעו בחמש עבירות של הכנת
2 פנקסים כוזבים וכן הורשעו בכך שכללו בדוחות המס של המערערת 60 חשבוניות
3 "זרות" וניכו שלא כדין את מס התשומות על פי אותן החשבוניות. מכאן שאין להתערב
4 בהחלטות המשיב בדבר פסילת הספרים ולא מצאתי מקום להתערב בהחלטות פסילה
5 אלה.

6
7 חוזר מס הכנסה 2/12

8
9 47. רלבנטי לענייננו, חוזר זה של מס הכנסה, עליו הסתמכו, בין היתר, המערערים.

10
11 48. חוזר 2/12 של מס הכנסה קובע בסעיף 2.4 (תחת הכותרת "חשבוניות מס שהוצאו שלא
12 כדין") כך:

13
14 **"בפסיקה נוצרה הבחנה בין ניכוי מס תשומות לעניין מע"מ המחייבת**
15 **הימצאותה של חשבונית מס שהוצאה כדין, לבין היבטי שומות מס**
16 **הכנסה אותן ניתן לערוך על פי מיטב השפיטה ובהתבסס על אומדן**
17 **ושיקול דעת הנובע מניסיונו ומומחיותו של פקיד השומה. לאור האמור,**
18 **יתכנו מצבים בהם מסמך הנחזה להיות חשבונית מס לא יוכר ע"י**
19 **ממונה מע"מ אך ההוצאה תוכר ע"י פקיד השומה..."**

20 49. בסעיף 3 נקבעו "הוראות כלליות" לגבי אמות המידה לבחינת השומה לנישום
21 אשר אין בידו את החשבוניות בגין ההוצאה. במסגרת סעיף 3.2 נקבע כך:

22 **" על מנת לקבוע את ההוצאות האמיתיות אותן יש לנכות מהכנסתו של**
23 **העסק, אשר יצאו בייצור ההכנסה, על פקיד השומה לקבוע את מהותן**
24 **ומטרתן של ההוצאות בהתאם לאמור בסעיף 2 לעיל, ולאמוד את**
25 **ההוצאות על סמך ניסיונו והבנתו תוך שימוש באמצעים הקיימים**
26 **לקביעת האומדנים, ולהביא בחשבון, בין היתר, את הנקודות הבאות...**
27 **3.2.1 פקיד השומה צריך להיווכח כי אכן יצאה הוצאה בעסקו של**
28 **הנישום וזאת על ידי בחינת המקרה הרלוונטי בהתאם לאמור בסעיף 2**
29 **לעיל...**

30 **3.2.2 יש לבחון את גובה התשלום שבוצע בפועל עם אמצעי זיהוי של**
31 **הצד המקבל... נדגיש למקרה זה, כי תשלום ששולם בשטרי כסף יביא**
32 **למצב בו יהיה קשה להסתמך על ראייה זו, וזאת לאור מניעת האפשרות**



בית המשפט המחוזי בירושלים

2 נובמבר 2023

ע"מ 8862-12-16 יהושע ואח' נ' מדינת ישראל- פקיד שומה ירושלים (3)

1 למעקב אחר הסכום המשולם והמתקבל...
2 3.2.3 בדיקת הסכמים וחוזים חתומים על ידי הצדדים ואשר קובעים
3 את מהותה וסכומה של ההוצאה הנדרשת (הסכמי שירותים, חוזה
4 רכישת נכסים וכד').
5 3.2.4 בדיקת הערכות שווי או מסמכים המעידים על שווי הנכס אשר
6 נעשו למטרות שונות ...
7 3.2.9 התרת הוצאות בגין רכישת נכסים ומוצרים או בגין עבודות אשר
8 בוצעו בפועל אך ללא אסמכתאות תקפות, צריך ותהיה מלווה בבדיקת
9 סקרי שוק המעריכים את שווי השוק הנהוג בעסקאות מסוג דומה בין
10 צדדים שאינם קשורים לצורך בחינת סבירות ההוצאה.
11 3.2.10 במידה והנישום אינו עומד תחת נטל ההוכחה, פקיד השומה
12 ישום את הכנסתו על בסיס תסקירים כלכליים, השערות ואומדנים
13 מקובלים בענף בו עוסק הנישום, בהתאם לתדריכים שמפרסמת מעת
14 לעת החטיבה הכלכלית של רשות המיסים ובאמצעות סיוע וליווי
15 מכלכלני הרשות..."

הוכחת ההוצאות בפועל

16
17
18 50. בשלב ההשגה (שלב ב') ביקשה המערערת להוכיח כי החשבונות משקפות הוצאות
19 אמת אותן יש להתיר בניכוי. בסעיף 12.3 להשגה נכתב כך:
20
21 "אנו נבקש במסגרת הדיון בהשגה שלב ב' יזנח פקיד השומה את הדרך של
22 אומדנה והערכה וכי ינוהל דיון מקצועי וענייני על בסיס נתונים אמתיים,
23 תחשיבים ומסמכים מן השטח, אשר יכולים לשפוך אור על כמות העבודות
24 והשירותים אשר נצרכו בפרויקטים השונים שביצעה החברה ביחס
25 לחשבונות אשר במחלוקת ורק על בסיס זה תיקבע השומה בסופו של דבר".
26
27 51. מטעם המערערת הוגשו קלסרים של חומר ממנו ביקשה המערערת להסיק כי
28 הסכומים בחשבונות של החברות בהן שלט בן ששון אכן הוצאו במסגרת הפרויקטים
29 שביצעה המערערת. המשיב לא השתכנע ולא קיבל את הסברי המערערת. לאחר
30 שבחנתי את טענות המערערים ואת ההסברים מטעם המשיב, סבורני כי לא עלה בידי
31 המערערים להוכיח כי מדובר בהוצאות שהוצאו בפועל באופן שהחשבונות משקפות
32 במלואן הוצאות אותן יש להתיר בניכוי. להלן אצביע על הקשיים בגרסת המערערים
33 בהקשר זה.



בית המשפט המחוזי בירושלים

2 נובמבר 2023

ע"מ 8862-12-16 יהושע ואח' נ' מדינת ישראל- פקיד שומה ירושלים (3)

- 1
2 כזכור, בחיפוש שנערך בביתנו של המערער ביום 4.12.13 נתפסה כספת ובה סכום מזומן 52.
3 של 760,000 ₪. להלן ציטוט מחקירתו של המערער שנערכה באותו יום (מספרי
4 השורות מופיעים בצד העדות):
5
6 "181 ש. עדין לא ענית לי מדוע הכסף שאתה טוען שהוא חסכוניות שלך נמצא
7 במזומן בכספת?
8 182 ת. רוב הכסף הזה, זה כסף שכמו שאמרתי שמכסף עשיתי כסף, הוא
9 כסף שעבד, אני התחלתי
10 183 בהתחלה עם 200,000 ₪ והוספתי לזה עוד 100,000 ₪ שסבא שלי נתן
11 לי וזה כסף שעבד.
12 184 ש. במילים אחרת אתה אומר לי שחוץ מה 300,000 ₪ שהיה לך, כל היתר
13 נוצר בעבודות לא מדווחות
14 185 לרשיות?
15 186 ת. כן זה מה שאני אומר.
16 187 ש. או בשפת העם, כסף שחור?
17 188 ת. אם קוראים לו ככה אז כן
18
19 201 ש. תפרט לי לגבי מה שאמרת מה זה אומר כסף שעובד עבורך, ותסביר
20 לי למה הכסף הוא "שחור"?
21 202 איך ה 300,000 ₪ הפכו ל 760,000 ₪?
22 203 ת. לרוב מדובר בפריטת שיקים כמו שפירטתי בהתחלה, ושחור כמו
23 שאתה קורא לזה הכוונה שלי
24 204 שזה לא מדווח.
25
26 531 ש. האם היית מפקיד את הכספים שג'קי היה מחזיר לך לבנק?
27 532 ת. לא
28 533 ש. האם הכסף שתפסנו היום בכספת שלך מורכב גם מכספים שניתנו
29 לך על ידי ג'קי?
30 534 ת. גם. "
31
32 דברים ברורים אלה מעוררים קושי רב בקבלת גרסת המערער בהליך זה.
33



בית המשפט המחוזי בירושלים

2 נובמבר 2023

ע"מ 8862-12-16 יהושע ואח' נ' מדינת ישראל- פקיד שומה ירושלים (3)

- 1 מחקירתו של המערער עולה הקושי לזהות איזה חלק מן החשבונות שיקף עבודה .53
2 שבוצעה ואיזה חלק אינו כזה (עמ' 14-15 לעדות מיום 4.2.13 שורות 418-400, נספח
3 ט' לתצהיר לוסטיג מטעם המשיב):
4
5 "ש. אתה אומר שהייתה עבודה 70,000 ₪ והוא רשם לך 170,000 ₪ תסביר
6 לי?
7 ת. נגיד סוף חודש הוא היה בא ועושה איתי חשבון עם המחברת המצוקמקת
8 שלו, היה רושם משאית
9 מים כפול 1 10000, גרדר כפול 1 12,000, היה אומר מגיע לך 72000 ₪, הוא
10 היה רושם
11 189000, יש לי הוצאות של מנהל עבודה פה ושם וכל מיני שטויות וחרטה
12 ברטה, היה נשאר יתרה
13 של 60000, הוא היה אומר לי תן שיק מלא עליהם + מע"מ והיתרה שנשארה
14 אני לוקח 10% 6000 ש"ח
15 ומחזיר לך 54000 ₪ במזומן.
16 ש. אם אני הבנתי נכון, זה היה כיסוי על קבלנים מהאתר?
17 ת. לפעמים הוא מביא אותם ולפעמים אני מביא אותם, והוא היה אומר אין
18 בעיה דרכי, אם לקבלן היה
19 30000 בסוף החודש, אז הוא היה לוקח את העסקה.
20 ש. זה היה השיטה בשתי החברות בי. ש המובילים ובא.ד נתיבי המרכז?
21 ת. כן.
22 ש. ואיך היית יודע איך אתה מולו?
23 ת. כל חודש היינו יושבים, כל חודש שהוא עבד.
24 ש. לא היה יותר מחשבונות אחת לחודש?
25 ת. יכול להיות שהיה.
26 ש. ואיך אני יכול לדעת מה החשבונות משקפת.
27 ת. קשה לי מאוד להגיד.
28 ש. בוא תגיד לי אם המשפט שאני אומר נכון. הסכום לא משקף את מה שיש
29 בחשבונות נכון?
30 ת. כן, לא משקף את העבודה שבוצעה".
31



בית המשפט המחוזי בירושלים

2 נובמבר 2023

ע"מ 8862-12-16 יהושע ואח' נ' מדינת ישראל- פקיד שומה ירושלים (3)

1 דברים אלה עולים בקנה אחד עם ממצאי בית משפט השלום בתל-אביב במסגרת
2 הכרעת הדין של בן ששון ויתר הנאשמים, כפי שבאו לידי ביטוי בפסקה 125 להכרעת
3 הדין:
4

5 "גרסת הנאשם 1 [בן ששון] נסתרת בראיות שהובאו. למעשה, די לעיין
6 בחשבוניות עצמן ת/213 כדי לעמוד על הפיקטיביות שבהוצאתן. רבות
7 מהחשבוניות שהוצאו בשנים 2009 ו-2010 הוצגו לנאשם במהלך חקירתו
8 הנגדית, השנים שלגביהן טען כי הוציא חשבוניות אמיתיות, אלא שהנאשם
9 לא מסוגל היה לספק הסבר סביר, ולמעשה לא סיפק כל הסבר לגבי השירות
10 אשר ניתן בגינן. כך, למשל, ביחס לחשבונית בה נרשם: "הסדרי תנועה
11 ברחבי העיר ירושלים" (חשבונית 1488 משנת 2010, וכן, חשבוניות רבות
12 אחרות מתקופות שונות), טען הנאשם, שבצעם סיפק מכבש מיוחד עם גומי;
13 ובמקום אחר טען, כי מדובר היה באספקת אספלט או באספקת פועלים. אלא
14 שבד בבד גם הודה כי איננו זוכר מה היה: "אני לא זוכר את הדבר הזה. אני
15 לא זוכר את המילה הזאת (עמ' 986-985). הסברו של הנאשם לחשבוניות בהן
16 נרשם "עבור בניית מדרכות ברחבי העיר" (חשבוניות 1980, 1870, 1912
17 משנת 2011) גם הוא מופרך על פניו, שכן, לדבריו, לקח קבלני משנה במסגרת
18 עסקאות ברטר והם ביצעו את העבודה; ואולם, לנאשם 1 לא היה מושג מי
19 היו קבלני המשנה ששכר (עמ' 986, ש' 19-13)".

20
21 גם האמור לעיל לא עולה בקנה אחד עם גרסת המערערים בערעור זה.
22

23 במהלך חקירתו מיום 4.2.13 מסר המערער כי בן ששון היה רושם לעתים שתי
24 חשבוניות באותו חודש, שאחת מהן לא שיקפה עבודה כלל (עמ' 21 להודעה, שורות
25 592-598):
26

27 "ת. לפעמים הוא היה רושם שתי חשבוניות באותו חודש, שזה כאילו כפולה.
28 ש. החשבונית הייתה על אותו סכום?
29 ת. לא.
30 ש. ואיך היית משלם לו על החשבונית הכפולה?
31 ת. אותו דבר.
32 ש. אבל החשבונית הכפולה לא שיקפה שום עבודה בכלל?
33 ת. כן."



בית המשפט המחוזי בירושלים

2 נובמבר 2023

ע"מ 8862-12-16 יהושע ואח' נ' מדינת ישראל - פקיד שומה ירושלים (3)

- 1
- 2 נדמה שהדברים מדברים בעד עצמם.
- 3
- 4 56. בדיון בהשגה מיום 17.4.16 בין המצהירה מטעם המשיב לבין מיצגי המערערת הציגה
- 5 המצהירה, רו"ח אהובה לוסטיג (להלן: "לוסטיג") בעיתיות שמצאה בחשבוניות 1832
- 6 ו-1869. ביחס לחשבונית הראשונה מיום 31.1.11 צורף חשבון של עבודה שבוצעה
- 7 בנובמבר 2010 ולחשבונית 1869 מיום 28.2.11 צורף חשבון חודש אוקטובר 2010.
- 8 לוסטיג ביקשה להבין כיצד המסמכים שצורפו לחשבונית 1832 מתייחסים לעבודה
- 9 שבוצעה לאחר העבודה המתוארת בנספחים של חשבונית 1869. לטענת לוסטיג, היא
- 10 לא קיבלה תשובות לשאלתה. בהמשך הציגה לוסטיג בעיתיות ביחס לחשבונית 1870
- 11 מיום 28.2.11, לה צורף חוזה לביצוע בפברואר – מרץ 2011 עם מועד הגשה ב-31.3.11.
- 12 במילים אחרות, הוצאה כאן חשבונית על ביצוע עבודה לפני סיום הביצוע. גם בעניין
- 13 זה לא התקבלו תשובות ממיצגי המערערת. לוסטיג ביקשה להמשיך ולעבור עם
- 14 המייצגים על חומר נוסף שרוכז בניילונים, בהן רוכזו החשבוניות עם הצרופות של כל
- 15 אחת, אולם המייצגים לא שיתפו פעולה ואחד המייצגים עזב את הדיון.
- 16
- 17 57. בדיון נוסף בהשגה (מיום 9.6.16) טען ב"כ המערערים כי החשבוניות מתחלקות לשלוש
- 18 קטגוריות: קבוצה אחת – בגין עבודות שבוצעו בפועל; קבוצה שנייה – חשבוניות
- 19 "כיסוי", שהוצאו על ידי גורם אחר מזה שביצע את העבודה; קבוצה שלישית –
- 20 הכוללת שתי חשבוניות שיש לגביהן הודאה מפורטת שהן פיקטיביות. גרסה זו לא
- 21 מצויה בתצהירי העדות הראשית מטעם המערערים. פרוטוקול הדיון מיום 9.6.16
- 22 צורף כנספח ט"ו לתצהיר לוסטיג.
- 23
- 24 58. בדיון נוסף בהשגה מיום 22.6.16 הציגה לוסטיג תהיות לגבי חשבונית 2325 מבלי
- 25 שהתקבלו הבהרות מטעם המייצגים (נספח ט"ז לתצהיר לוסטיג).
- 26
- 27 59. דוגמא בולטת לקשיים בקבלת גרסת המערערים נוגעת לחשבונית 1912 מיום 31.3.11
- 28 של חבי י.ש. המובילים בע"מ. לחשבונית צורפו כתב כמויות לעבודה שבוצעה ברח'
- 29 יצחק שדה וכן 33 יומני עבודה של עיריית ירושלים, התומכים, כביכול, באותה
- 30 חשבונית. התאריכים המופיעים על יומני העבודה הינם מהתאריכים שבין 27.4.11 ובין
- 31 28.6.11. בדיון בהשגה מיום 19.7.16 הגישו מייצגי המערערת 6 קלסרים, כאשר הם
- 32 כוללים, בין היתר, את אותם יומני עבודה, אלא שהפעם שונה התאריך, נמחק מזג
- 33 האוויר ולעתים נוספו בכתב יד שונה מספרים מסוימים. מדובר באותם יומנים, באותו



בית המשפט המחוזי בירושלים

2 נובמבר 2023

ע"מ 8862-12-16 יהושע ואח' נ' מדינת ישראל- פקיד שומה ירושלים (3)

- 1 מלל, הכולל אותם תיקונים והדגשות, כאשר התאריכים של היומנים הם מיום
2 13.2.11 ועד 28.3.11, תאריכים "המתאימים" עם תאריך חשבונית 1912 מיום
3 31.3.11. בדיון מיום 2.8.16 הוצגה בפני מייצגי המערערת התמיהה על היומנים
4 "הכפולים" ואז נטען כי ייתכן שבוצעה אותה עבודה פעמיים באותו פרויקט (נספח י"ט
5 לתצהיר לוסטינג). בעקבות דיון זה שלחה לוסטינג ביום 3.8.16 למייצגי המערערת
6 דרישה להסברים ביחס לכפילות היומנים. במענה מיום 10.8.16 השיב ב"כ המערערים
7 כי בוצעה עבודה בשני מקטעים של אותו רחוב והיומנים ממקטע אחד צולמו למקטע
8 השני (נספח כ' לתצהיר לוסטינג).
9
- 10 הסבר זה מעורר קושי. ליומני העבודה הראשונים שהוגשו וגם לשניים, צורפו אתו כתב .60
11 כמויות לעבודה מס' 550-11-0002 כולל דף ריכוז ונייר עבודה, המפרט את הציוד
12 ההנדסי שנדרש בכל יום עבודה ובו מפורטים ימי עבודה עד לתאריך 23.3.11 התואם
13 רק ליומני העבודה שהוצגו מאוחר יותר במסגרת ששת הקלסרים. לאותם יומני עבודה
14 צורפה אותה חשבונית (מס' 1912) שצורפה ליומנים שהוצגו לראשונה (נספח כ"א
15 לתצהיר לוסטינג).
16
- 17 בחקירתה הנגדית, התייחסה לוסטינג לדברים (עמ' 911-901 לפרוטוקול): .61
18
- 19 "ת: אני באה ואומרת, זה לא שהשומה שלי נסמכת על הזיוף הזה. לא. זה
20 עוד משהו לבוא ולהראות. הרי הזיוף זה היה לא הניסיון הראשון של החברה
21 להוכיח. הניסיון הראשון הגיע משתי הקלסרים שהחברה הגישה בשלב א'.
22 שתי קלסרים כאלה, אני מזכירה לך. בעובי של קלסר משרדי, אה, מלא. וגם
23 צירפתי אותו לתצהיר שלי. בזה זה התחיל. ואחר כך, עברנו עוד כמה ראיונות
24 ל-, להוכחה, נקרא לזה, במהלך הדיונים, בשלב ב'. וזה היה הדרך, לא
25 ראשונה, ולא השנייה, שהחברה ניסתה. אז אני באה ואומרת לך, לבוא
26 ולהגיד, רק בגלל זיוף לא התרתי את ההוצאות, זה לא נכון. זה בגלל כל מה
27 שמצאתי במהלך הדרך. וזה, מבחינתי, קש ששבר את גב הגמל. בוא.
28 כשהחברה מנסה הרבה, הרבה דרכים, וכל פעם, זה לא מסתדר,
29 ש: מעולה.
30 ת: אה, בתאריכים, ודברים לא הגיוניים בעליל, והחברה מבינה את זה, והיא
31 מציעה דרך חלופית, כנראה שהיא הסכימה,
32 ש: הבנתי.
33 ת: אותי ל-, לדרך הקודמת, ואז, לא נותר לה מוצא, אלא להביא לי דברים,



בית המשפט המחוזי בירושלים

2 נובמבר 2023

ע"מ 8862-12-16 יהושע ואח' נ' מדינת ישראל- פקיד שומה ירושלים (3)

- 1 שף תאמרי לי,
2 ת: שנחשדים כמזויפים, זה כבר, מבחינתי,
3 ש: אם,
4 ת: שנחשדים כמזויפים, זה כבר, מבחינתי,
5 ש: אם,
6 ת: לא ל-,
7 ש: אם אחוז הרווח,
8 ת: זה סוגר לי את יתר הנימוקים."
9
10 62. לאור כל האמור לעיל, סבורני כי לא עלה בידי המערערים להוכיח כי הסכומים
11 הנקובים בחשבוניות שבמחלוקת אכן הוצאו על ידי המערערת בפועל. המערערים טענו
12 כי לוסטיג בדקה 33 יומני עבודה בלבד מתוך 14,000 יומנים והחלטתה שלא לבדוק
13 את יתר היומנים היא פסולה. באופן כללי יותר, ניסו המערערים לאפיין את בדיקתה
14 במסגרת הסיכומים, כך:
15
16 "עמידתה על קוצו של יו"ד, הבדיקה בציציות מעבר לנדרש, וההתעסקות
17 בטפל ולא בעיקר, הם אולי המאפיינים הבולטים ביותר של כל עריכת
18 השומה על ידה".
19
20 אינני שותף לביקורת זו כלפי המפקחת לוסטיג. מפקחת זו בחנה את המסמכים
21 שהוגשו לה מטעם המערערת, התעמקה בהם והטילה ספק ביחס לדברים המשתמעים
22 מחלק מן המסמכים. נדמה כי זהו תפקידה, במסגרת הדיון בהשגה. דומה כי "הבדיקה
23 בציציות" לא הייתה נוחה למערערת ואין לה אלא להלין על עצמה, ועל חוסר יכולתה
24 לספק תשובות אמינות.
25
26 63. עוד נזכיר כי המערערים לא ביקשו לזמן לעדות את המפקח מטעם מזמין העבודה
27 (עיריית ירושלים) אשר כתב את 33 יומני העבודה הנוגעים לחשבונית 1912 מיום
28 31.3.11 ועניין זה פועל לחובתה. חל כאן הכלל כי אי הבאת עד רלבנטי מעוררת חשד
29 כי בעל הדין שנמנע מהבאתו, חשש מעדותו ומחשיפתו לחקירה נגדית (ע"א 2275/90
30 לימה חברה ישראלית לתעשיות כימיות בע"מ נ' פרץ רוזנברג, פ"ד מז (2) 605, פסקה
31 14 (1993). ראו עוד באותו הקשר: ע"א 256/17 הרשקוביץ שי נ' מדינת ישראל –
32 רשות המסים, אגף המכס והמע"מ, פסקה 15 לפסק דינו של השופט ד' מינץ



בית המשפט המחוזי בירושלים

2 נובמבר 2023

ע"מ 8862-12-16 יהושע ואח' נ' מדינת ישראל- פקיד שומה ירושלים (3)

1 (18.08.2019); ע"א 8294/14 רוני גנגינה נ' פקיד שומה פתח תקוה, פסקה 24 לפסק
2 דינו של השופט י' עמית (20.03.2018).
3
4 64. בהקשר רחב יותר, יצוין כי המערערים לא ביקשו לזמן למתן עדות את בן ששון, מי
5 ששלט בשתי החברות מוציאות החשבוניות שבמחלוקת. לא ניתנו הסברים משכנעים
6 לאי זימונו לעדות, למרות חלקו המרכזי בפרשה זו והמידע הרב שבידיו. המסקנה היא
7 שהימנעות המערערים מזימונו למתן עדות פועלת לחובתם, וחזקה כי עדותו הייתה
8 פועלת לרעתם.
9

חישוב הרווח הגולמי

10
11
12 65. המשיב סבר בשלב ההשגה כי לאור העובדה שהמערערים כשלו בהוכחת ביצוע
13 התשלום של מלוא ההוצאות המגולמות בחשבוניות שבמחלוקת, ניתן לפסול את כל
14 החשבוניות, ואין להכיר כלל בהוצאות המפורטות בהן. לטענת המערערים, אין לקבל
15 את גישת המשיב ופסילת ההוצאות "באופן גורף" אינה יכולה להתקבל.
16
17 66. לעניין זה ראוי לפנות לקובץ הפרשנות לפקודת מס הכנסה, לחלק המתייחס לדרכי
18 ביקורת ומבחנים לבדיקת סבירות הדוחות והנחיות לטיפול כאשר ההכנסה המוצהרת
19 בלתי סבירה. להלן יצוטטו סעיפים 6.1 ו- 6.2 למסמך שהוגש וסומן מע/48:
20

"6.1 מבוא

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

33 6.2 מבחני סבירות כאשר הפנקסים בלתי קבילים



בית המשפט המחוזי בירושלים

2 נובמבר 2023

ע"מ 8862-12-16 יהושע ואח' נ' מדינת ישראל- פקיד שומה ירושלים (3)

- 1 כאשר נקבע שהפנקסים הם בלתי קבילים (בין אם נעשתה הקביעה על ידי
2 המפקח ולא הוגש עליה ערר ובין שהוגש עליה ערר וועדת ערר לקבילות
3 פנקסים אישרה את הקביעה) והתוצאה העסקית היא בלתי סבירה, יש
4 לקבוע שומה לפי מיטב השפיטה. במקרה זה, יכולים היסודות העובדתיים
5 לקביעת השומה לפי מיטב השפיטה להתבסס על יסודות שונים כגון:
6 (א) הרווחיות המקובלת בענף על פי התדריכים הכלכליים.
7 (ב) השוואה עם תיקים דומים באותו ענף שעברו ביקורת יסודית, תוך
8 התאמה לנתוני העסק, בין אם נערכו שומות לפי מיטב השפיטה ובין אם
9 נתקבלו הדוחות.
10 (ג) ניתוח נתוני העסק עצמו על פי הפנקסים שנוהלו על ידו (למרות שנפסלו).
11 (ד) מקורות אינפורמציה חיצוניים המגלים אי רישום חלק מההכנסות
12 (כאשר שימשו עילה לפסילת הספרים), שעל פיהם ניתן לשחזר את
13 ההכנסות האמיתיות.”
- 14 בהקשר זה הוגש המוצג מע/34 המתייחס לתדריך רשות המיסים המפרט את אחוז
15 הרווח הגולמי בעבודות עפר. קיימת הפרדה בין עבודות קטנות היקף ובינוניות אשר
16 מסתיימות תוך זמן קצר (מספר ימים עד חודש), בהן אחוז הרווח מהפדיון הוא בין
17 27% לבין 35%, לבין עבודות עפר ופיתוח רחבות היקף, הנמשכות על פני תקופות
18 ארוכות יותר (כחודש ומעלה), בהן אחוזי הרווח מהפדיון הוא בין 7% לבין 13%.
- 19
- 20 גם בחוזר מס הכנסה מס' 2/2012 הנזכר לעיל, בנושא "אסמכתאות להתרת הוצאות .67
21 ו/או דרישת עלויות" (מע/49) בחלק העוסק בחשבונות מס שהוצאו שלא כדין, נכתב
22 כי במידה והנישום אינו עומד תחת נטל ההוכחה, פקיד השומה ישום את הכנסתו על
23 בסיס תסקירים כלכליים, השערות ואומדנים מקובלים בענף בו עוסק הנישום,
24 בהתאם לתדריכים שמפרסמת רשות המיסים ובאמצעות סיוע וליווי מכלכלני הרשות
25 (סעיף 3.2.10 לחוזר).
- 26
- 27 בהקשר זה הוגשו מטעם המערערים חוות דעת של מומחים ובעקבות הגשתן, התרתי .68
28 למשיב להגיש חוות דעת נגדיות מטעמו. להלן יפורטו בקצרה עמדות המומחים ולאחר
29 מכן ניתן יהיה לבחון את העולה מאותן חוות דעת. תחילה אתייחס לחוות הדעת
30 ההנדסיות. לאחר מכן, אדון בחוות הדעת הכלכליות ולבסוף, יבחנו חוות הדעת של
31 רואי החשבון.
32



בית המשפט המחוזי בירושלים

2 נובמבר 2023

ע"מ 8862-12-16 יהושע ואח' נ' מדינת ישראל- פקיד שומה ירושלים (3)

- 1 חוות דעת הנדסיות : מטעם המערערים הוגשה חוות דעתו של דימיטרי פרלין, מהנדס
2 בניין מוסמך. מומחה זה בדק 6 פרויקטים שהיקף ההכנסות מהם מהווה מעל ל-65%
3 מהכנסות החברה בשנת 2012. תוצאות בדיקתו של פרלין הן כי שיעור הרווח הגולמי
4 הנובע מהפרוייקטים שבוצעו בשנת 2012 הינו 10.1%.
- 5 מטעם המשיב הוגשה חוות דעתו של דורון שדה, מהנדס קרקע ומים. חוות דעתו של
6 שדה עסקה בבדיקת ניתוחי העלויות לפרוייקטים, שבוצעו על ידי המהנדס פרלין.
7 לדעת שדה, חישובי העלויות של פרלין התבססו בעיקר על מחירון "דקל", אף שמחירון
8 זה אינו מיועד לחישוב עלויות עבודה; שהוא נחשב כמחירון "יקר"; כי לצורך תמחור
9 עבודות שבוצעו בשנת 2012, היה נכון להסתמך על המחירון מאותה שנה (מחירון
10 פברואר 2012). שדה הצביע על הבעייתיות בשיטת העבודה של פרלין והסביר מדוע לא
11 ניתן להסתמך על חישוביו. שדה בחן את עלויות העבודה של פרויקט "כבישים", שהוא
12 הפרוייקט הגדול ביותר מבין ששת הפרוייקטים שנכללו בחוות דעת פרלין (25.6 מיליון
13 ₪ הכנסות בפרוייקט זה, לעומת כ-3 מיליון ₪ הכנסות בחמשת הפרוייקטים האחרים
14 גם יחד).
- 15 שדה טען בחוות דעתו כי ביחס לפרוייקט זה הוגשו מירב האסמכתאות ואליו ניתן
16 להתייחס ולבדוק בצורה מקצועית ומקיפה את עלות העבודה. לפי חוות דעתו של שדה,
17 הרווח הגולמי המחושב בפרוייקט הנ"ל הינו 27.37%.
- 18
- 19 **70.** בחוות דעתו לא ציין המהנדס פרלין כי הוא נשוי לסיגלית פרלין, אחותו של המערער
20 ובתו של מייסד החברה, כמו גם את העובדה שהוא קיבל שכר מהמערערת בחלק מן
21 השנים שבערעור. מידע זה התגלה רק בחקירות הנגדיות בשלב ההכוחות. פרלין לא
22 ידע להסביר מדוע ניתח דוקא את הפרוייקטים של שנת 2012 (עמ' 280 לפרוטוקול, ש'
23 24 עד עמ' 281, ש' 8); הודה שהתמחר השוטף לא נעשה לפי מחירון "דקל" (עמ' 286
24 לפרוטוקול); מדוע הסתמך על מחירון "דקל" ולא על מחירונים של ספקים או קבלני
25 משנה של המערערת (עמ' 290-289, עמ' 291, ש' 27-21 ועמ' 295-292); ומדוע התחשב
26 בשכר מנהל עבודה של 22,000 ₪ בחודש, במקום בנתוני המערערת, בדבר עלות של
27 12,000 ₪ לחודש (עמ' 307-306 לפרוטוקול).
- 28
- 29 **71.** מסקנתי הינה כי לא ניתן להתסתמך על חוות דעתו של המהנדס פרלין, גם בשל קרבתו
30 המשפחתית שצויינה לעיל, הפוגמת במהימנות ובמקצועיות של חוות דעתו ומשקלה
31 בהכרח מופחת כתוצאה מכך (רע"א 5334/20 ל**נוקס השקעות בע"מ נ' י.מ.ש השקעות**
32 **בע"מ (24.9.20)**, פסקה 24), וגם בשל הליקויים בחוות דעתו, כאמור לעיל. אני סבור



בית המשפט המחוזי בירושלים

2 נובמבר 2023

ע"מ 8862-12-16 יהושע ואח' נ' מדינת ישראל- פקיד שומה ירושלים (3)

1 שיש להעדיף את חוות דעתו של שדה, לפיה, שיעור הרווח הגולמי בפרוייקט הגדול
 2 ביותר שנבחן, עמד על כ- 27.3%.

3

4 חוות דעת כלכליות: מטעם המערערים הוגשה חוות דעתו של הכלכלן אורי דהן אשר
 5 ניתח את שיעור הרווח הגולמי בחברות הפועלות בענף התשתיות. דהן נקט במספר
 6 גישות ואת התוצאות ריכז בסעיף 32 לחוות דעתו כך:
 7
 8 "32. להלן התוצאות שקיבלתי:

	<u>שיטת המדידה</u>	<u>אחוז הרווח הגולמי</u>
11	ממוצע החברה	10.1%
12	ממוצע ענפי	7.3%
13	ניתוח פרויקטים	10.1%
14	<u>אינטרפולציה לינארית</u>	<u>14.0%</u>
15	ממוצע כללי	10.4%
16	סטיית תקן	"2.4%

18 מסקנתו של דהן הינה כי טווח הרווח הגולמי הנכון והסביר ביחס לשנות המס
 19 שבמחלוקת נע בטווח שבין 8% לבין 13% ובהתאם, כל רווח שעומד בטווח זה ייחשב
 20 כרווח סביר. כמו כן, סבר דהן כי סכומן של החשבונות שבמחלוקת משקפות הוצאות
 21 אמיתיות של המערערת.

23 מטעם המשיב הוגשה חוות דעתו של הכלכלן אורי הרוש, סגן מנהל המחלקה הכלכלית
 24 בנציבות מס הכנסה. על פי חוות דעתו, מהדוחות הכספיים של המערערת כפי שהוגשו
 25 למשיב, עולה כי אחוז הרווח הגולמי המוצהר היה כדלקמן:
 26

2008	2009	2010	2011	2012	
1%	9%	-0.46%	13%	12%	אחוז רווח גולמי

27

28

29 לאחר תיקון שביצע המומחה לנתוני הדוחות, תוך גריעת הוצאות הנהלה וכלליות מעלות
 30 המכר, עלה שיעור הרווח הגולמי המוצהר הוא כדלקמן:



בית המשפט המחוזי בירושלים

2 נובמבר 2023

ע"מ 8862-12-16 יהושע ואח' נ' מדינת ישראל- פקיד שומה ירושלים (3)

1

2008	2009	2010	2011	2012	
10%	19%	6%	13%	12%	אחוז רווח גולמי

2

3

4 לפי חוות הדעת, על פי דיווחי המערערת המתוקנים, הרווח הגולמי הממוצע לכל
5 השנים שבערעור היה 11.8%. על מנת לבחון את טענת המערערת, כי פעילותה משקפת
6 אחוז רווח גולמי שאינו עולה בקנה אחד עם תיאום החשבונות, נערך עיבוד ממוחשב
7 על סמך דיווחים מוצהרים במערך המס של חברות בענף בו פועלת המערערת, בעלות
8 אותו אופי פעילות. נמצאו 271 חברות העונות להגדרות הנ"ל שממוצע דיווח הרווח
9 הגולמי שלהן היה 20%. עוד עולה מן הנתונים כי 42 חברות דיווחו על רווח גולמי
10 בשיעור של 30% ומעלה. עוד צוין בחוות הדעת כי בשנת 2013 הרווח הגולמי המוצהר
11 של המערערת היה 29%, כאשר המערערת כללה בעלות המכר סך של 3.9 מיליון ₪
12 הוצאות מע"מ שאינן קשורות לעלות המכר באותה שנה. לאחר תיקון אחוז הרווח
13 הגולמי של המערערת לשנת 2013, התוצאה היא רווח גולמי בשיעור 39%.

14

15 הכלכלן מטעם המערערת התייחס בחוות דעתו לחמש חברות ציבוריות (דניה סיבוס,
16 שפיר הנדסה, אשטרום, אלקטרה ואורן הנדסה). איני סבור כי יש מקום להשוות את
17 נתוני המערערת לנתוני החברות הציבוריות הנ"ל, בין היתר, כי ארבע מהן מדווחות על
18 מגזר התשתיות ובניית מבנים יחדיו ואין הפרדה לתשתיות בלבד וכן כי לאותן חברות
19 היקף פעילות גדול בהרבה מהיקף פעילות המערערת. הכלכלן דהן התייחס בחוות
20 דעתו לשתי חברות פרטיות. שיעור הרווח הגולמי הממוצע לחברה אחת עמד בשנים
21 2011-2016 על 11.2% ולחברה שניה עמד בשנים 2013-2015 על 14.2%. המדובר
22 בהשוואה לשתי חברות בלבד ואין היא משקפת באופן מספק את נתוני החברות
23 הפועלות בענף שבו מדובר.

24

25 הכלכלן מטעם המשיב לקח בחשבון חברות שהמחזור הממוצע שלהן היה בין 1-100
26 מיליון ₪ לשנה. מדובר בטווח גדול מדי ואין לדעתי לקחת בחשבון חברות שהמחזור
27 השנתי שלהן קטן מהמחזור השנתי הנמוך ביותר אצל המערערת (11 מיליון ₪ בשנת
28 2010) או גבוה מהמחזור השנתי הגבוה ביותר אצל המערערת (44 מיליון ₪ בשנת
29 2012). גם בחברות שמחזורן השנתי נע בין 20 מיליון ₪ לבין 60 מיליון ₪ (כמפורט



בית המשפט המחוזי בירושלים

2 נובמבר 2023

ע"מ 8862-12-16 יהושע ואח' נ' מדינת ישראל - פקיד שומה ירושלים (3)

1 במוצג מע/36) קיימת שונות רבה בשיעור הרווח הגולמי והוא נע בין 6.9% (מספר
2 סידורי 271 במוצג זה) לבין 49% (מספר סידורי 121).
3 גם אם מתעלמים מחברות שמחזורן השנתי נמוך מ- 11 מיליון ₪ ומחברות שמחזורן
4 השנתי עולה על 44 מיליון ₪, קיימת שונות רבה בשיעור הרווח הגולמי. יש חברות בהן
5 השיעור הוא נמוך מאוד (7.7%-ו-8.7%, מס' סידורי 241 ו-181) ויש חברות בהן השיעור
6 הוא גבוה מאוד (41.4% ו-49%, מס' סידורי 161 ו-121).
7
8 מסקנתי הינה כי לא ניתן להתבסס על חוות דעתו של דהן, אשר התבססה, בין היתר, 76
9 על שיעור הרווח המוצהר של המערערת (10.1%), על ניתוח הפרוייקטים של המהנדס
10 פרלין (10.1%) ועל הממוצע הענפי (7.3%) אשר הושפע במידה רבה מנתוני החברות
11 הציבוריות, אשר אינם ברי השוואה לנתוני המערערת. שיעור הרווח המוצהר אינו יכול
12 לבוא לטעמי בחשבון, שכן מצאתי כי לא עלה בידי המערערים להוכיח כי מדובר
13 בהוצאות אמיתיות ואת הניתוח ההנדסי של פרלין אין לקבל, מהטעמים שפורטו לעיל,
14 בדבר המשקל המופחת שיש לחוות דעתו. הנתון היחיד הרלבנטי אצל דהן הוא שיעור
15 הרווח הגולמי בשתי חברות פרטיות, אולם מדובר במדגם קטן מדי ובלתי מייצג.
16 הכלכלן הרוש מטעם המשיב ציין כי קיימות 42 חברות שדיווחו על רווח גולמי בשיעור
17 העולה על 30%. לדעתי, מתוך 42 החברות שדיווחו על רווח גולמי בשיעור של 30%
18 ומעלה, יש להתעלם מן החברות בעלות מחזור הנמוך מ-11 מיליון ₪ לשנה ומן
19 החברות בעלות מחזור העולה על 44 מיליון ₪ לשנה. במוצג מע/36, הכולל חברות
20 בעלות מחזור שנתי ממוצע שבין 20 ל-60 מיליון ₪, קיימות 4 חברות בלבד אצלן הרווח
21 הגולמי הממוצע עולה על 30%. הכלכלנים מטעם שני הצדדים לא התייחסו לתדריך
22 הכלכלי של מס הכנסה בענף עבודות העפר. במיוחד לא נערך ניתוח של הפרוייקטים
23 אותם ביצעה המערערת, כדי לאבחן בין עבודות קטנות היקף ובינוניות לבין עבודות
24 רחבות היקף. לכך משמעות לא מבוטלת, לאור השוני בתדריך הכלכלי בין אחוזי הרווח
25 הגולמי בעבודות מן הסוג הראשון (27-35 אחוזים) לעומת אחוזי הרווח הגולמי
26 בעבודות מן הסוג השני (7-13 אחוזים). עיון בחוות הדעת של פרלין מטעם המערערת,
27 ביחס לפרוייקטים של שנת 2012, מלמד כי המערערת ביצעה שלושה פרוייקטים
28 קטנים-בינוניים (חפץ חיים, לוד בני ראם ומודיעין) מבחינת סכום ההכנסות מהן
29 (259,999 ₪, 288,266 ₪, 329,564 ₪, בהתאמה), לעומת פרוייקט ענק בודד
30 ("כבישים") מבחינת היקף ההכנסות ממנו (25.6 מיליון ₪) ודווקא בו נמצא על ידי
31 הכלכלן מטעם המשיב, שיעור רווח גולמי של כ-27%.
32



בית המשפט המחוזי בירושלים

2 נובמבר 2023

ע"מ 8862-12-16 יהושע ואח' נ' מדינת ישראל- פקיד שומה ירושלים (3)

- 1 חוות הדעת של רואי החשבון: מטעם המערערת הוגשה חוות דעתו של רו"ח יאיר נחום .77
- 2 אילון ממשרד רואי חשבון ברששת אילון ושות'. בחוות הדעת צוין כי שלמה יהושע
- 3 ז"ל הוא שמינה בחודש יוני 2013 את משרד ברששת אילון ושות' כמשרד המייצג מול
- 4 רשות המיסים. בחוות הדעת צוין כי בזמן עריכת המאזן ליום 31.12.12 התברר כי
- 5 רואה החשבון הקודם ערך את הדוחות הכספיים של המערערת עד שנת 2011 בשיטה
- 6 שונה מהמקובל ומהתקינה החשבונאית, בכך שלא הפריד בין עלות ביצוע העבודות
- 7 ("עלות המכר") לייתר ההוצאות. כתוצאה מכך, לא הוצג בדוחות אלה רכיב הרווח
- 8 הגולמי. משום כך, ערך רו"ח אילון מחדש את מבנה הדוחות הכספיים לשנים 2008-
- 9 2011 ובהתאם לכך הוא מצא כי אחוז הרווח הגולמי הממוצע עומד על 10%.
- 10
- 11 בנוסף, צוין בחוות הדעת כי עריכת הדוחות כספיים של חברות המבצעות עבודות .78
- 12 המתמשכות על פני מספר תקופות חשבונאיות, נעשה על פי תקן חשבונאות 4. תקן זה
- 13 עושה שימוש באומדנים המבוססים על הערכות שמתגלות בדיעבד כשגויות, דבר
- 14 היוצר תנודתיות בשיעור הרווח הגולמי המדווח. נטען כי משמעות הדבר הינה שלא
- 15 ניתן לבחון את רווחיות הפירמה על פי נתון של תקופה קצרה וכי הדרך הנכונה לבחון
- 16 אותה צריכה להיות על פני תקופה ארוכה המסתיימת בשנה בה הסתיים ביצוע של
- 17 מספר גדול של עבודות. על פי שיטה זו, ערך רו"ח אילון חישוב שהוא לדבריו בבחינת
- 18 "חכמה לאחר מעשה" של הכנסות והוצאות החברה לשנים 2012-2017 ומצא כי שיעור
- 19 הרווח הגולמי הממוצע לשנים 2012-2017 הוא 14%.
- 20
- 21 מטעם המשיב הוגשה חוות דעת של רו"ח ברק מימון, ממונה מפקח ארצי בחטיבה .79
- 22 המקצועית של רשות המסים. מטרת חוות הדעת הייתה לבחון את טענות המערערת
- 23 כי סכום החשבונות משקף הוצאה ממשית שעמדה בה המערערת וכן בוצע חישוב של
- 24 הרווח התפעולי של המערערת לשנים 2008-2017.
- 25
- 26 ראשית, צוין בחוות הדעת כי הסיבה לבחינת שיעור רווח תפעולי (ולא שיעור רווח .80
- 27 גולמי) נעוצה בכך כי רו"ח איילון לא פירט בחוות דעתו את דרך חישוב ההוצאות
- 28 האחרות בשנים 2008-2010, וכן כי לא ידוע לרו"ח מימון כמה מהמשכורות שקיבלו
- 29 בני משפחת יהושע מופיעות בסעיף הוצאות הנהלה וכלליות/הוצאות מנהליות וכמה
- 30 בסעיף עלות ההכנסות בדוחות הכספיים של המערערת. לפי חישובי רו"ח מימון, אחוז
- 31 הרווח התפעולי הממוצע בשנים 2008-2012 הוא 18.31% ובשנים 2013-2017 הוא
- 32 24.96%. לדעת רו"ח מימון, לאחר הוספת סכום החשבונות שבמחלוקת ושינויים
- 33 נוספים שבוצעו על ידו, שיעור הרווח התפעולי כמעט וזהה בין שתי התקופות, דבר



בית המשפט המחוזי בירושלים

2 נובמבר 2023

ע"מ 8862-12-16 יהושע ואח' נ' מדינת ישראל - פקיד שומה ירושלים (3)

- 1 שמצביע לדעתו על כך כי יותר סביר שהמערערת לא עמדה בתשלום ההוצאות
2 שבחשבוניות שבמחלוקת, כפי שקבע המשיב בשומותיו. לדעת רו"ח מימון, סביר יותר
3 שסכום החשבוניות הכוזבות התקבל בידיו של המערער ולכן צדק המשיב בזקיפת
4 הסכום האמור כהכנסה בידי המערער.
5
- 6 81. רו"ח מימון הציג שלוש חלופות אפשריות בהן יכולה הייתה המערערת להחליף את
7 השירותים שקיבלה כביכול מהחברות שהנפיקו לה את החשבוניות שבמחלוקת:
8 הוצאות שכר המשולמות על ידי המערערת; שירותים המחייבים הנפקת חשבוניות
9 מצד שלישי (כגון שכירות כלי עבודה או הוצאות קבלני משנה); והוצאות פחת כלי
10 עבודה שנרכשו ע"י המערערת. מסקנתו הינה כי בדיקת השנים המאוחרות לתקופת
11 השומה מלמדת כי אותם שירותים שכביכול סופקו למערערת על ידי שתי החברות של
12 בן ששון בשנים 2008-2012 לא סופקו לחברה בשנים המאוחרות יותר (2013-2017).
13
- 14 82. מטעם המערערים נטען כי חוות הדעת של רו"ח מימון לא היוותה "חוות דעת נגדית"
15 לחוות הדעת של רו"ח אילון, אלא בדקה את שיעור ההוצאות לקבלני משנה בשנים
16 המאוחרות, את הגידול בשכר העובדים בשנים המאוחרות ואת שיעור הרווח התפעולי
17 לאחר הגדלת שכר בני המשפחה לאחר פטירת האב המנוח ועל כן, מדובר בהרחבת
18 חזית מוחלטת, בניגוד למה שהתבקש ואושר על ידי בית המשפט. יש צדק מסוים
19 בטענות המערערים בהקשר זה. חוות דעתו של רו"ח מימון לא באה לקעקע את חוות
20 דעתו של רו"ח אילון, אלא ביקשה לנתח את התקופה המאוחרת לשנים הרלבנטיות
21 לערעור, כדי ללמד הגנה על שומת המשיב. בכך יש אכן הרחבת חזית ומשום כך לא
22 נתתי משקל לחוות דעתו של רו"ח מימון.
23
- 24 83. מצאתי שיש קושי בקבלת חוות דעתו של רו"ח אילון. המערערת לא ביקשה לתקן את
25 הדוחות שהוגשו לרשות המיסים עד לשנת 2011 ובקשה כזו לא נדונה ולא אושרה. יש
26 קושי רב בעריכת הדו"חות הכספיים מחדש ועריכת תיקונים בהם, במיוחד כאשר
27 הדו"ח של המערערת לשנת 2013 שנערך על ידי רו"ח אילון (או משרדו) מצביע על רווח
28 גולמי בשיעור של 29%, אף ללא תיקון עלות המכר עקב הכללת התשלום למע"מ בסך
29 של 3.9 מיליון ₪. זאת ועוד, רו"ח אילון משמש מאז חודש יוני 2013 כרואה החשבון
30 של המערערת, דבר הפוגם במידת מה במהימנות ובמקצועיות חוות דעתו ועקב כך יש
31 ליתן לה משקל מופחת.
32



בית המשפט המחוזי בירושלים

2 נובמבר 2023

ע"מ 8862-12-16 יהושע ואח' נ' מדינת ישראל- פקיד שומה ירושלים (3)

- 1 גם עם דרכו של רו"ח מימון איני שלם, עקב כך שערך חישוב של הרווח התפעולי ולא
2 של הרווח הגולמי, בעוד שיתר המומחים וכן התדריך הכלכלי מתייחסים לנתוני הרווח
3 הגולמי. היה על רו"ח מימון לברר מול רו"ח אילון את הספקות שפורטו על ידו ואז
4 לערוך חישוב של הרווח הגולמי הממוצע לשנים הרלבנטיות.
5
- 6 סיכום ביניים: לאור כל האמור לעיל, הגיע העת לסכם את הממצאים והמסקנות
7 העולות מחוות דעת המומחים. חוות דעת המומחים מטעם המערערת מלמדים על
8 שיעור רווח גולמי ממוצע בענף, שנע בין 8% ובין 13%, כאשר הרווח הגולמי הממוצע
9 המוצהר של המערערת עמד על 11.8% לשנה. איני סבור כי ניתן לקבל את עמדת
10 המערערת בהקשר זה. הדברים אינם מתיישבים עם ההודעות שנגבו מהמערער
11 (כמפורט לעיל, בין היתר, בפסקה 53 ובפסקה 55) ואינם מתיישבים עם הכרעת הדין
12 בעניינו של בן ששון, שניתנה בבית משפט השלום בת"א, כמפורט לעיל בפסקה 32,
13 בפסקה 35 ובפסקה 36.
14
- 15 גם עמדת המשיב, לפיה נפסלה מלוא ההוצאה על פי 60 החשבונות שבמחלוקת, נראית
16 בעיני בלתי סבירה, הן לאור העדויות של המערער ושל בן ששון (על פי הכרעת הדין
17 בעניינו), שהצביעו על כך שהחשבונות כללו גם הוצאה של ממש בנוסף על מרכיב כוזב
18 או פיקטיבי והן לאור הנתונים הענפיים שהובאו בחוות הדעת מטעם המשיב ובתדריך
19 הכלכלי (מע/34).
20
- 21 הנתון האמין ביותר בעיני, הנוגע במישרין למערערת, מצוי בניתוח שערך המהנדס
22 שדה מטעם המשיב, ביחס לפרויקט "כבישים", שההכנסות ממנו הגיעו ל-25.6 מיליון
23 ש"ח ולגביו הוגשו מירב האסמכתאות שאפשרו למומחה לבדוק את העלויות בפרויקט.
24 הרווח הגולמי שחושב ע"י המומחה שדה עומד על כ- 27.3% וזהו נתון המתייחס
25 ספציפית למערערת, להבדיל מנתוני חברות אחרות, שלהן השלכה מוגבלת על נתוני
26 המערערת. זאת ועוד, על פי התדריך הכלכלי, בעבודות עפר ופיתוח רחבות היקף,
27 שיעור הרווח הגולמי נמוך משיעור הרווח הגולמי בעבודות קטנות היקף ובינוניות.
28 משום כך, אם בפרוייקט ענק של המערערת, שיעור הרווח הגולמי המחושב על ידי
29 המומחה הוא כ- 27%, הדבר יכול ללמד על שיעורי רווח גולמי גבוהים יותר, בעבודות
30 קטנות היקף ובינוניות. מצד שני, נתוני ההשוואה לחברות הפועלות בענף בו פועלת
31 המערערת מצביעים על אחוזי רווח גולמי שנתיים נמוכים יותר מ- 27%, ואין מקום
32 להתעלם מהם. אשר על כן, נראה כי נתוני המערערת וניתוח פעילותה "מושכים" כלפי
33 מעלה את אחוז הרווח הגולמי שנמצא על ידי המומחה מטעם המשיב בפרוייקט הגדול



בית המשפט המחוזי בירושלים

2 נובמבר 2023

ע"מ 8862-12-16 יהושע ואח' נ' מדינת ישראל - פקיד שומה ירושלים (3)

- 1 (27%), לפחות לפי נתוני 2012, המלמדים על פרויקט גדול מאוד יחיד וריבוי
 2 פרויקטים קטנים ובינוניים (מבחינת ההיקף הכספי), ואילו נתוני הענף בו פועלת
 3 המערערת, "מושכים" כלפי מטה את אחוז הרווח הגולמי, המבוסס על הרווח הגולמי
 4 בפרויקט הגדול הנ"ל.
 5
 6 88. לאור כל האמור לעיל, סבורני כי יש להתיר למערערת הוצאות בשנים 2008-2012 מתוך
 7 סכומי החשבונות שבמחלוקת, אשר יביאו את הרווח הגולמי הממוצע לשיעור שלא
 8 יעלה על 27 אחוזים לשנה. בחוות דעתו של רו"ח מימון מטעם המשיב מופיעה טבלה
 9 (בסעיף 2.14) הכוללת השוואה בין שיעור הרווח הגולמי המוצהר של המערערת בכל
 10 אחת מהשנים 2008 עד 2012 לבין הרווח הגולמי על פי שומת המשיב:
 11

שיעור הרווח גולמי	2008	2009	2010	2011	2012	סה"כ
שיעור רווח גולמי שהוצהר	18.29%	26.62%	8.70%	6.27%	12.23%	11.48%
שיעור רווח גולמי על פי שומת המשיב	21.83%	37.66%	17.03%	33.17%	33.79%	29.63%

- 12
 13 לאור האמור, על המשיב לתקן את השומה, כך שבאותן שנים בהן נקבע על ידו רווח גולמי
 14 העולה על 27%, יתווספו להוצאות המערערת שיוכרו על ידו סכומי הוצאה, כך שיקטינו את
 15 שיעור הרווח באותה שנה ל-27%, כדלקמן:
 16

	2008	2009	2010	2011	2012
רווח גולמי לפי השומה שתתוקן	21.83%	27%	17.03%	27%	27%

- 17
 18
 19 89. ביחס לשנת 2013, נותרה מחלוקת בנוגע לניכוי לצרכי מס הכנסה של מס התשומות
 20 ששילמה המערערת למע"מ, על פי הסדר הסרת המחדל שהושג לפני ההליך הפלילי.
 21 במחלוקת זו מצאתי כי בצדק לא התיר המשיב את הניכוי, שכן סכום מס התשומות
 22 בגין החשבונות שקוּזְזו שלא כדין, אינו הוצאה המותרת בניכוי לצורכי מס הכנסה.
 23 כשם שמע"מ עסקאות אינו הכנסה בידי העוסק, כך גם מע"מ תשומות אינו הוצאה



בית המשפט המחוזי בירושלים

2 נובמבר 2023

ע"מ 8862-12-16 יהושע ואח' נ' מדינת ישראל - פקיד שומה ירושלים (3)

1 המותרת בניכוי לצורכי מס הכנסה (עמ"ה (בי"ש) 537-06 כדורי יצחק זקוט קבלני בניין
2 בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון (10.4.11)).

אפליית המערערת

3
4
5
6 90. לטענת המערערים, המשיב הגיע להסכם שומה עם אחד מהנישומים שתחת פיקוחו,
7 על פיו הוכרו מחצית החשבוניות של בן ששון כהוצאה. נטען, כי בחקירה הנגדית של
8 הכלכלן הרוש נחשף כי נעשו הסכמים נוספים עם נישומים אחרים (עמ' 749
9 לפרוטוקול). מעדותו של עו"ד יובל מעוז, מייצגה לשעבר של המערערת, עלה כי שלוש
10 חברות שיוצגו על ידו זכו ליחס שונה מצד רשויות מס הכנסה.

11
12 91. מאחר ולא קיבלתי את עמדת המשיב, לפיה אין להתיר למערערת את מלוא סכומי
13 החשבוניות שבמחלוקת, ומצאתי שיש להתיר לה הוצאות באופן חלקי, כאמור לעיל,
14 התייתר הצורך לבחון את טענת האפליה.

שומת המערער

15
16
17
18 92. על פי דוחותיה הכספיים של המערערת, קיימת למערער יתרת משיכות לתום שנת
19 2012 בסך 2.3 מיליון ₪. בספרי המערערת לשנת 2013 נרשמה פקודת יומן אשר
20 הקטינה את יתרת החובה של המערער כנגד יתרת חו"ז של אחת החברות שהנפיקו
21 את החשבוניות שבמחלוקת. פקודת היומן נרשמה בגין תשלום של המערער למנפיקת
22 החשבוניות בסך של 5,076,312 ₪. לטענת המשיב, הסכומים שבחשבוניות, בניכוי
23 יתרה שטרם נפרעה לתום שנת 2012 (בסך 5,076,302 ₪) הגיעו לידי המערער ומהווים
24 בידו הכנסה ממשכורת בשנים 2008-2012. המשיב הסתמך על דבריו של המערער
25 בחקירתו, לפיהם סכומי החשבוניות הוחזרו אליו במזומן וכן על הרשעתו כמנהלה
26 הפעיל של המערערת. לפי השומה, הוסיף המשיב להכנסות המערער בשנים 2008-2012
27 את הסכומים הבאים:

שנה	סכום החשבוניות
2008	₪ 479,343
2009	₪ 1,275,347
2010	₪ 2,170,324
2011	₪ 11,806,552
2012	₪ 4,536,360



בית המשפט המחוזי בירושלים

2 נובמבר 2023

ע"מ 8862-12-16 יהושע ואח' נ' מדינת ישראל- פקיד שומה ירושלים (3)

- 1
- 2 93. כמו כן, התייחס המשיב לסכום שנתפס בכספת ביתו של המערער. נטען כי מתוך
- 3 הסכום שנתפס (760,000 ₪) הודה המערער כי 460,000 ₪ מקורם בהכנסות מעיסוקים
- 4 שונים שביצע המערער בשנים 2003-2012 (ריבית, פריטת שיקים לקבלני משנה וניתוח
- 5 תכניות לקבלנים). המערער לא דיווח על הכנסה זו מעולם. המשיב הוסיף את הסכום
- 6 הנ"ל (460,000 ₪) להכנסות המערער מעסק לפי 2(1) לפקודה, בחלקים שווים בכל
- 7 אחת משנות המס 2003-2012.
- 8
- 9 94. בכל הנוגע ליתרת החובה של המערער בספרי המערער (2,300,000 ₪), קבע המשיב
- 10 כי מדובר בהכנסה ממשכורת בידי המערער לפי סעיף 2(2) לפקודה בשנת 2012. נטען,
- 11 כי הסכומים שנמשכו ע"י המערער עובר לתום שנת 2012, לא הוחזרו לחברה לכל
- 12 הפחות עד לתום שנת 2013 ולא הוכח כי המדובר בהלוואה. מאחר והמשיב קבע כי לא
- 13 בוצע כל תשלום למנפיקת החשבונות, התעלם המשיב מפקודת היומן שנרשמה בספרי
- 14 המערער וקבע כי לא חל קיטון ביתרת החובה של המערער.
- 15
- 16 95. לטענת המערער, כאמור, תמורת החשבונות נועדה, בין היתר, לכיסוי הוצאות
- 17 המערער והיא הועברה ל"אנשי השטח" שהיו אמורים לשלם אותם לספקיו של בן
- 18 ששון. נטען, כי טענת המשיב, לפיה המערער קיבל לידיו כ-20 מיליון ₪, שאינם
- 19 מופיעים בנכסי המערער היא מופרכת. בהקשר זה נטען כי המשיב התעלם מהצהרות
- 20 ההון שהגישו המערער, אביו ואחותו, על פיהן, לא נמצא הון שלא הוצהר עליו או
- 21 הכנסה שלא דווחה.
- 22
- 23 96. אשר לכספים שנתפסו בכספת ביתו של המערער, נטען כי אין זה סביר שאדם יחזיק
- 24 בכספת כחיסכון את הכנסותיו שלא הוצהרו במהלך 10 שנים ולא ישקיעם כלל.
- 25
- 26 97. ביחס ליתרת החובה בסך 2.3 מיליון ₪, טען המערער כי המשיב הסיק שהוא נכלל
- 27 בהגדרת "צדדים קשורים". נטען, כי מדובר במשיכות של האב המנוח, הרשומות
- 28 בחשבונו, אשר עמדה בו יתרה לזכותו בספרי המערער ואת הסכום הוא העניק לבנו
- 29 כמתנה, בעת שהמערער לא היה מנהלה של המערער. עוד נטען, כי על פי ספרי
- 30 המערער, המערער קיבל מאביו סך של 597,500 ₪ ואת ההפרש בין סכום זה לסכום
- 31 הנטען על ידי המשיב, הוא קיבל ישירות מאביו ולא באמצעות המערער.
- 32



בית המשפט המחוזי בירושלים

2 נובמבר 2023

ע"מ 8862-12-16 יהושע ואח' נ' מדינת ישראל- פקיד שומה ירושלים (3)

- 1 בתצהיר העדות הראשית מטעם המערער הוצהר, כי הוא לא משך כספים לכיסו
2 מקופת החברה, פרט לפעם אחת – "התפתיתי, הודיתי בכך בחקירות". נטען בתצהיר
3 כי במהלך של שנתיים קיבל המערער מאביו עזרה כספית למימון רכישת מגרש שעלה
4 מעל 2 מיליון ₪ וכי את הסכום מימן האב ז"ל באמצעות משיכות מהמערער שגרשמו
5 כמשיכותיו האישיות.
6
7 98. בכל הנוגע לכספי החשבוניות שבמחלוקת נקבע לעיל כי יש להכיר בחלק מסכומי
8 החשבוניות בשנים 2008-2012 כהוצאה לצרכי חישוב מס ההכנסה למערער. לקביעה
9 זו השפעה על גובה הסכומים שהוסיף המשיב להכנסות המערער באותן שנים, ויש
10 להקטין בהתאם את הסכומים שהוספו להכנסות המערער.
11
12 100. בחקירתו של המערער מיום 20.1.13 הוצגה לו תמונה בה הוא נפגש עם בן ששון בחודש
13 אוגוסט 2012 וכן הושמעו לו קלטות של שיחות שקיימו השניים ובהם מדובר על
14 העברת כספים. כמו כן, הושמעה לו שיחה של בן ששון עם פקידת הבנק ובן ששון
15 מפקיד שיקים של המערער שקיבל מהמערער, בסכומים התואמים את אלה שנשמעו
16 באותן הקלטות. המערער לא סיפק לחוקרים הסברים אמינים לדברים שהוצגו לו.
17 בהכרעת הדין של בן ששון, התייחס בית משפט השלום בתל-אביב לעדותו של המערער
18 וציין (פסקה 119 להכרעת הדין) כי המערער לא הצליח לאבחן בין רכיב השירותים
19 שהתקבלו אצל המערער לבין הרכיב הפיקטיבי בכל חשבונית.
20
21 101. באופן כללי יצוין, כי גרסת המערער, בדבר "הבנה" עם בן ששון, לפיה המערער
22 נשאה בהוצאותיו (מבלי לקבל חשבוניות על שמה!), לרבות שכר עובדיו, תוך
23 התחשבות עמו, אינה אמינה בעיני ובוודאי שלא הוכחה כנדרש. בהקשר זה אזכיר את
24 החלטת המערער שלא לזמן את בן ששון למתן עדות, החלטה הפועלת לרעתם.
25
26 102. לאור האמור, נקבע בזאת, כי על המשיב להקטין את הסכומים שהוספו להכנסת
27 המערער בהסתמך על סכומי החשבוניות שבמחלוקת, בהתחשב בסכומים שיוכרו
28 כהוצאה אצל המערער, על פי קביעת תקרה לרווח הגולמי לשנים 2008-2012, כאמור
29 לעיל בטבלה שבפסקה 88 סיפא.
30
31 103. בכל הנוגע ליתרת החובה של המערער בספרי המערער, הצהירה רו"ח לוסטיג
32 בתצהירה כי הייתה רשומה למערער יתרת חובה, בנוסף על כרססת החו"ז של האב
33 המנוח, בה נכללו בשנים 2011-2012 גם משיכות אשר נעשו עבור המערער וצרכיו



בית המשפט המחוזי בירושלים

2 נובמבר 2023

ע"מ 8862-12-16 יהושע ואח' נ' מדינת ישראל- פקיד שומה ירושלים (3)

- 1 הפרטיים וכי בסוף שנת 2012, אף רואה החשבון ייחס משיכות אלה בדו"ח המערערת
2 למערער, במסגרת פקודות יומן נוספות. לאור האמור, אין בידי לקבל את גרסת
3 המערער, לפיה מדובר בכספים שמשך האב המנוח ולא המערער, אשר הגיעו לידי
4 המערער כמתנה מאביו. המערער טען כי העדה לוסיטיג לא ידעה לומר בחקירתה
5 הנגדית האם הסכומים הנ"ל הוחזרו לחברה (עמ' 971-972 לפרוטוקול). סבורני, כי
6 היה על המערער להוכיח כי החזיר את חובו למערער, שהרי מדובר במידע המצוי
7 אצלו ובנטל זה הוא לא עמד.
8
- 9 104. בכל הנוגע לסכום שנתפס בכספת ביתו של המערער (460,000 ₪) אני מקבל את עמדת
10 המשיב, כי מדובר בהכנסה מעסק אצל המערער, אשר לא דווחה למשיב ולא שולם
11 בגינה מס הכנסה. למעשה, אין בתצהירו של המערער הסברים ביחס להכנסה זו.
12
- 13 105. כמו כן, לא השתכנעתי מהסבריו של המערער בדבר תפקידו של האב המנוח ואי היותו
14 של המערער מנהלה של המערער עד לסוף שנת 2011. בכתב האישום המתוקן, אשר
15 בו הודה המערער ואף הורשע על פי הודאתו, נקבע כי הוא היה מנהלה הפעיל של
16 המערער בשנים 2008-2012. הניסיון להביא ראיות לסתור את הקביעות הנ"ל בהליך
17 הפלילי אינו עולה בקנה אחד עם הוראות סעיפים 42א' ו- 42ג' לפקודת הראיות [נוסח
18 חדש], תשל"א-1971, בהיעדר אישור מבית המשפט להביא ראיות לסתור.
19
20

סוף דבר

- 21
22
- 23 106. לאור כל האמור לעיל, ניתן לסכם את תוצאות פסק הדין כך:
24
- 25 (א) ערעור המערער מתקבל באופן חלקי, כך שהמשיב יכיר בחלק מן ההוצאות
26 שפורטו בחשבוניות שבמחלוקת, על בסיס קביעתי כי הרווח הגולמי השנתי של
27 המערער יחושב ביחס לשנים 2008-2012 כך שלא יעלה על 27%, כמפורט בטבלה
28 שבפסקה 88 סיפא לעיל.
29 (ב) ערעור המערער ביחס לשנת 2013, נדחה.
30 (ג) ערעור המערער מתקבל באופן חלקי, ועל המשיב להקטין את סכומי ההכנסה
31 שהוספו להכנסות המערער בשנים 2008-2012 על בסיס ההכרה החלקית בסכומי
32 החשבוניות שבמחלוקת, באופן שיתאים עם הקביעה שבפסקה 106(א) לעיל.



בית המשפט המחוזי בירושלים

2 נובמבר 2023

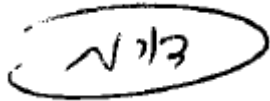
ע"מ 8862-12-16 יהושע ואח' נ' מדינת ישראל - פקיד שומה ירושלים (3)

- 1 (ד) ערעור המערער על החלטת המשיב להוסיף להכנסתו את יתרת החובה בספרי
2 המערער (2,300,000 ש"ח), נדחה.
3 (ה) ערעור המערער על החלטת המשיב לחייבו במס הכנסה על הכספים שנתפסו
4 בכספת ביתו (460,000 ש"ח), נדחה.
5
6 107. לאור התוצאה, לפיה התקבלו חלק מטענות המערערים וחלק לא מבוטל נדחה, מצאתי
7 לחייבם בתשלום הוצאות ושכ"ט על הצד הנמוך. על המערערים לשלם למשיב, ביחד
8 ולחוד, הוצאות ושכ"ט בסכום כולל של 9,000 ש"ח וזאת תוך 45 ימים מהיום. לאחר
9 מועד זה, יתווספו לסכום הנ"ל הפרשי הצמדה וריבית כחוק.

10
11 המזכירות תמציא את פסק הדין לב"כ הצדדים.

12
13 ניתן לפרסם את פסק הדין.

14
15 ניתן היום, י"ח חשוון תשפ"ד, 2 נובמבר 2023, בהעדר הצדדים.

16


17
אביגדור דורות, שופט