



## בית המשפט המחוזי בירושלים

26 דצמבר 2024

ע"מ 20-06-29495 גית נ' פקיד שומה ירושלים 2

1

בפני כב' השופט אביגדור דורות

המערער:

מרוואן גית  
ע"י ב"כ עו"ד מחאגינה טארק

נגד

המשיב:

פקיד שומה ירושלים 2  
ע"י ב"כ עו"ד מנחם סבג,  
מפרקליטות מחוז ירושלים- אזרחי

2

3

### פסק דין

4

1. לפניי ערער לפי סעיף 153 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א -1961 (להלן: "הפקודה") על שומות שהוציא המשיב למערער לשנות המס 2012-2014 (להלן: "השומות").

6

7

#### רקע עובדתי ושומתי

2. בשנות המס הרלבנטיות, 2012-2014, המערער היה הבעלים של מאפייה בעיר חולון אשר תחום פעילותה הינו ייצור פיתות (להלן: "המאפייה").

9

10

3. מטעם המשיב, טיפל בשלב א' מפקח מס הכנסה- צליל שוקרון (להלן: "שוקרון") ושלב ב', ההשגה על השומה, טופל על ידי מפקח מס הכנסה- אילן מנשה, כמפורט להלן.

12

13

4. מעיון המשיב בדו"חות המערער לשנים 2012, 2013 ו-2014 נמצא כי אחוז החומר בדו"חות אינו סביר ביחס למקובל בענף וביחס לנתונים בעסקו של המערער. המערער דווח על אחוזי חומר כדלקמן: בשנת 2012- 50%, בשנת 2013- 55% ובשנת 2014- 56%.

16

17

5. על פי קווי הנחיה כלכליים לבחינת סבירות ההכנסה של המחלקה הכלכלית, סוג הענף מאפיות ופיתות, לשנת 2017 (להלן: "קווי הנחיה הכלכליים"), אחוז החומר למוצר הוא כ- 28% כך שהרווח הגולמי הוא כ-72%, בעוד שהמערער דיווח על אחוז חומר של 50%-56% ורווח גולמי של 44%-50%. בשל חוסר סבירות זו החליט המשיב לפתוח בטיפול שומתי בתיק המערער.

22

23

6. ביום 24.8.2015 התקיים דיון בנוכחות המערער ורו"ח סולטאן נאדר. במסגרת הדיון הסביר המערער כי מחיר פיתה הוא 0.48 אגורות וכי הלקוחות משלמים בשיקים. המערער פירט את המתכון להכנת הפיתות: "שק קמח 30 ק"ג+ 15 ליטר מים + 2 ק"ג סוכר + 2 ק"ג מלח +

26



## בית המשפט המחוזי בירושלים

26 דצמבר 2024

ע"מ 20-06-29495 גית נ' פקיד שומה ירושלים 2

- 1 500 + 250 גר' שמרים". לפי המערער, ממתכון זה הוא מייצר 220-230 פיתות כאשר כל פיתה  
2 שוקלת 150 גרם ובסך הכל הוא מייצר כ-8,500 פיתות ביום.  
3  
4 7. ביום 31.1.2016 בוצעה מטעם המשיב ביקורת פתע במאפייה בליווי כלכלן. בין ממצאי  
5 הביקורת עלה כי מייצרים במאפייה חמישה סוגי מאפים- פיתה גדולה (פלאפל), בינונית  
6 (שיפודים), פיתה קטנה (שווארמה), פיתה ביס ולאפה; משקל הפיתות השונות דומה; לא  
7 נמצאו פיתות ביס וכמות הלאפות הייתה קטנה; משקל הבצק לפני אפייה 104 גרם ולאחר  
8 אפייה, משקל הפיתות עמד על ממוצע של 95.267 גרם.  
9  
10 8. ביום 17.2.2016 התקיים דיון נוסף עם המשיב ורו"ח. עוד ביום זה, קיבל המערער הודעה על  
11 פסילת ספרים לפי סעיף 130(ב) לפקודה. כך נקבע כי, המערער לא ניהל את מערכת החשבונות  
12 בהתאם להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות) התשל"ג-1973 (להלן: "ההוראות").  
13  
14 9. ביום 6.4.2016 הגיש המערער ערר לוועדת ערר לקבילות פנקסים (להלן: "הועדה") [ערר  
15 8/16].  
16  
17 10. בתאריך 7.12.2016 הוציא המשיב למערער שומה לפי מיטב השפיטה לשנים 2012-2014,  
18 בהתבסס, בין היתר, על הנתונים שעלו בביקורת בעסקו של המערער. בנימוקי השומה הסביר  
19 המשיב, כי החישוב התבסס על מחזור מכירות מחושב, בהתאם למספר המחושב של הפיתות  
20 שנמכרו וזאת בהתבסס על קניות הקמח המוצהרות של המערער ובהתאם לשקילה שנערכה  
21 במקום העסק ולמתכון של ייצור פיתה שנמסר במהלך הביקורת.  
22  
23 11. בעוד המערער דיווח על הכנסה חייבת לשנת 2012-127,120 ₪, לשנת 2013-105,869 ₪ ולשנת  
24 2014-130,003 ₪; בשומה חישב המשיב הכנסה חייבת באופן הבא: לשנת 2012-721,550 ₪,  
25 לשנת 2013-929,208 ₪ ולשנת 2014-1,007,765 ₪.  
26  
27 12. בהתאם לשומה שהוצאה, נקבע כי על המערער לשלם קרן מס בגובה 255,587 ₪ לשנת 2012;  
28 362,466 ₪ לשנת 2013; ו-403,415 ₪ לשנת 2014.  
29  
30 13. ביום 29.12.2016 הוגשה השגת המערער על השומה לפי מיטב השפיטה. בהשגה אישר  
31 המערער כי המחיר לפיתה הוא 0.47 אגורות, ללא תלות בסוג הפיתה וכי אחוז הקמח מהבצק  
32 הוא 60.6%. כמו כן, המערער לא התנגד לכמות קניות הקמח שנקבעה. מנגד, השיג המערער  
33 על הקביעה כי משקלה של הפיתה בשנים 2012-2014 הוא 104 גרם. עוד טען המערער נגד  
34 אחוזי הפחת שנקבעו.  
35  
36 14. ביום 25.2.18 וביום 26.6.18 נערכו דיונים נוספים בנוכחות המערער ורו"ח המייצג.  
37



## בית המשפט המחוזי בירושלים

26 דצמבר 2024

ע"מ 20-06-29495 גית נ' פקיד שומה ירושלים 2

- 1 15. ביום 14.4.2019 החליטה הועדה לקבילות פנקסים לדחות את הערר ולפסול את ספרי  
2 המערער. בין היתר, נקבע כי לא נוהל על ידי המערער יומן הזמנות; שיקים שקיבל המערער  
3 מלקוחות הוסבו לספקים ולא נרשמו כהכנסה; בחשבונות מס קיימים ליקויים רבים כגון  
4 אי תיאור טובין, כמות ומחיר; המערער לא ניהל רישום יתרת הלקוחות והספקים. לאור זאת,  
5 ספרי המערער אינם קבילים לשנים 2012-2014.  
6  
7 16. ביום 2.12.2019 נערך דיון בנוכחות המערער בו הוצגה לו החלטת ועדת הערר לקבילות  
8 פנקסים. לפי המשיב, היה ניסיון במסגרת אותה הפגישה להגיע לפשרה, אך הניסיון לא צלח.  
9  
10 17. ביום 11.6.2020 הגיש המערער ערעור לבית המשפט על השומה.

### תמצית טענות הצדדים

#### טענות המערער

- 11  
12  
13 18. לטענת המערער, בהוצאת השומה יצר המשיב למערער הכנסות "יש מאיין", כאשר השומה  
14 מוגזמת ולא סבירה, הוצאה בחוסר תום לב ולא לשם קידום קביעת מס אמת. לטענתו,  
15 התוצאה העסקית המדווחת על ידו למשיב, הינה סבירה ביותר בהתאם לנתוני העסק  
16 ובהתאם לאופי העבודה של המערער.  
17  
18 19. כך לפי המערער, המשיב הגדיל את ההכנסה החייבת ו/או את המחזור של המערער בלי שיתיר  
19 ו/או ינכה הוצאות הכרוכות בייצור אותה הכנסה חייבת ו/או מחזור. לדידו, המשיב ערך את  
20 השומות באופן שרירותי, על סמך חישובים, אומדנים והשערות, תוך התעלמות מהנתונים  
21 הספציפיים המאפיינים את עסקו של המערער והסתמכות על תדריך כלכלי בלבד וללא בחינה  
22 כוללת של אופי העסק, תהליך האפייה, סוג מכונות האפייה ועוד.  
23  
24 20. לטענת המערער, השומות מעוררות שאלות פנקסיות ושאלות לבר פנקסיות, כאשר לגבי  
25 האחרונות נטל ההוכחה רובץ לפתחו של המשיב. לטענתו, המשיב ערך למערער שומה לפי  
26 חישובים והשערות שלא הוכחו על ידי המשיב, לרבות אחוז הפחת, משקל הפיתה, היקף  
27 המכירות ושיעור פחת נמוך במכירות פיתות.  
28  
29 21. לטענת המערער, השומות בשלב א' נערכו על ידי המפקח צליל שוקרון אשר הוסמך להיות  
30 עוזר פקיד שומה לצורך סעיף 145 לפקודה ביום 17.8.2016, בעוד שמועד התחלת עריכת  
31 השומות היה בשנת 2015. לפיכך, המשיב טען כי עריכת השומות נעשתה בחוסר סמכות ועל  
32 כן הן בטלות. ועוד, לטענת המערער בטלות גם השומות שנערכו למערער לפי סעיף 152  
33 לפקודה (השומות נשוא הערעור), מאחר והן בנויות על השומות לפי סעיף 145.  
34  
35 22. לטענת המערער, שנת המס 2012 התיישנה- המשיב פסל את ספריו לשנים 2013-2014 ביום  
36 7.12.2015, הדו"ח לשנת המס 2012 הוגש ביום 16.6.2013 וההשגה על השומה שלב א' הוגשה



## בית המשפט המחוזי בירושלים

26 דצמבר 2024

ע"מ 20-06-29495 גית נ' פקיד שומה ירושלים 2

1 ביום 29.12.2106. לפי סעיף 152(ג) לפקודה, המשיב רשאי לטפל בשנת 2012 עד ליום  
2 29.12.2017, בעוד שהמשיב הוציא שומה לשנת 2012 רק בשנת 2020.

### טענות המשיב

3  
4 23. לטענת המשיב, התוצאה העסקית של המערער אשר דווחה למשיב הינה בלתי סבירה ביחס  
5 למקובל בענף וביחס לנתונים כפי שנמצאו בעסקו של המערער. כך, על פי קווי ההנחיה  
6 הכלכליים בענף המאפיות והפיתות, אחוז החומר למוצר הוא כ-28% כך שהרווח הגולמי הוא  
7 כ-72%, בעוד שהמערער דיווח על אחוז חומר של 50%-56% ורווח גולמי של 44%-50%. ועוד,  
8 בחוות דעת המומחה מטעם המשיב נמצא כי בחישוב פרטני שנעשה לעסק מנתוני מרשמי  
9 הייצור בעסק, עלויות חומרי הגלם, משקל הפיתות ומחיר המכירה, נמצא כי אחוז החומרים  
10 מהמכירה הוא 33%.

11  
12 24. לטענת המשיב, בעניינו של המערער בוצעה בדיקה מעמיקה של הנתונים הקונקרטיים  
13 במאפייה. בין היתר, התבסס המשיב על המתכון של הפיתות שסיפק המערער עצמו וכן על  
14 נתונים שקיבל מספקים של המערער ופירוט הקניות של החומרים שנקנו למאפייה בכל שנה  
15 לכל השנה. בנוסף, המשיב ערך ביקורת פיזית במאפייה, במסגרתה נשקלו הפיתות במשקל  
16 מכויל על ידי כלכלן, תושאלו לקוחות, נאספו חשבוניות ועוד.

17  
18 25. לטענת המשיב, לצד הנתונים והממצאים לפיהם קבע את השומה, עומדת העובדה כי ספריו  
19 של המערער לתקופת השומה (גם לשנת 2012 בניגוד לטענת המערער) נפסלו לפי סעיף 130(ב)  
20 לפקודה בהחלטת הועדה לקבילות פנקסים. לפי המשיב, הועדה קבעה כי הליקויים אשר  
21 נמצאו אצל המערער הינם רבים, מהותיים וחמורים, משהתברר, בין היתר, כי התקבולים של  
22 שיקים אשר מתקבלים בעסקו של המערער מוסבים אל הספקים ולמעשה לא נרשמים  
23 כהכנסה בעסקו.

24  
25 26. לטענת המשיב, בשתי טענות שהעלה המערער, האחת, בנוגע לסמכותו של המפקח בשלב א'  
26 והשנייה, בנוגע להתיישנות שנת המס 2012, יש משום הרחבת חזית אסורה.

### דיון והכרעה

27  
28 27. דרך הילוכנו תהיה כדלקמן: תחילה נפרט את המסגרת הנורמטיבית הרלבנטית לעניין. לאחר  
29 מכן, ייבחן התחשיב הכלכלי מטעם המשיב והשגות המערער בעניין הפחת ובעניין משקל  
30 הפיתה. לבסוף, נדון בטענות נוספות לגביהן נחלקו הצדדים ובחיוב המערער בקנס הגרעון.

### המסגרת הנורמטיבית

31  
32 28. הליכי השומה המנוהלים על ידי המשיב מתנהלים, ככלל, בשני שלבים עיקריים. בשלב  
33 הראשון, נקבעת ההכנסה החייבת של הנישום בהתאם לסעיף 145 לפקודה. בשלב זה, המשיב  
34 רשאי לאמץ את השומה העצמית של הנישום, אך מנגד, הוא גם מוסמך לפי סעיף 145(א)(2)



## בית המשפט המחוזי בירושלים

26 דצמבר 2024

ע"מ 20-06-29495 גית נ' פקיד שומה ירושלים 2

1 לפקודה לדחות את השומה העצמית ולקבוע שומה לפי מיטב השפיטה. אם הנישום מבקש  
2 לערער על קביעת המשיב, הוא רשאי לעשות זאת בהתאם להוראות סעיף 150 לפקודה, ובכך  
3 עובר ההליך לשלב השני. בשלב זה, בהתאם לסעיף 151 לפקודה, המשיב רשאי לדרוש  
4 מסמכים או פרטים נוספים לצורך בירור ההשגה וקביעת ההכנסה החייבת. במקרה שאין  
5 הסכמה בין הנישום למשיב לגבי שיעור ההכנסה, המשיב רשאי, על פי סעיף 152(ב) לפקודה,  
6 להוציא צו המאפשר לו להקטין, להגדיל או להשאיר ללא שינוי את השומה שנקבעה בשלב  
7 הראשון (ע"א 5072/19 שווארמה א.ש. בע"מ נ' פקיד שומה חדרה, פסקה 13 (9.5.2021)  
8 (להלן: "עניין שווארמה חדרה").

9 29. באשר לשאלת נטל הראיה, קובע סעיף 155 לפקודה כדלקמן:

10 "חובת הראיה כי השומה היא מופרזת תהיה על המערער; אולם  
11 אם המערער ניהל ספרים קבילים ... חייבים פקיד השומה או  
12 המנהל, לפי העניין, להצדיק את החלטתם".

13  
14 30. בפסיקה נקבע כי הוראה זו טומנת בחובה שני נטלים שונים: נטל השכנוע, המוטל על הנישום  
15 (המערער), ללא קשר לקבילות ספריו; ונטל ההצדקה, המונח על כתפי המשיב, במידה וספרי  
16 הנישום לא נפסלו (ע"א 4493/12 ביבי נ' פ"ש ירושלים (13.4.14) (להלן: "עניין ביבי"); ע"א  
17 5324/05 שחאדה נ' פ"ש עכו (9.8.09) (להלן: "עניין שחאדה"); ע"א 6743/03 תחנת שירותי  
18 רכב רוממה חיפה בע"מ נ' פ"ש חיפה (28.7.05)).

19  
20 31. כאשר נדרש המשיב להצדיק את החלטתו להוציא שומה לפי מיטב השפיטה, אין חובה על  
21 המשיב להוכיח על ידי ראיות מדויקות, ששומתו מדויקת לחלוטין (ע"א 4230/00 רצון נ' פ"ש  
22 נתניה, פסקה 6 (29.9.03) (להלן: "עניין רצון"). המשיב נדרש להוכיח כי השומה מוצדקת, על  
23 ידי שימוש במבחני עזר, כמו השוואת השומה לתוצאות עסקיות של שנים קודמות, השוואה  
24 לעסקים אחרים מאותו סוג, היזקקות לתדריכים כלכליים, לביקורת בעסק ועוד (עמ"ה  
25 1318/04, 1181/02 בגים נ' פ"ש גוש דן (15.5.07) (להלן: "עניין בגים"); עמ"ה 1026/98 פתח  
26 ואח' נ' פ"ש רמלה, מסים יז/ח (10/2003) (ה-17) (להלן: "עניין פתח").

27  
28 32. עתה יוצגו העקרונות שנקבעו בפסיקה ביחס לנישום שספריו נפסלו וכן את העקרונות שנקבעו  
29 ביחס למידת התערבות בית המשפט בשומה לפי מיטב השפיטה. בע"א 352/86 פקיד שומה  
30 פתח תקוה נ' יצחק אורן (1990) (להלן: "עניין אורן") נקבעו הדברים הבאים (פסקה 6):

31 "כאשר ספריו של נישום נפסלים, מוטל על כתפיו נטל הראיה.  
32 בית-משפט זה התייחס בעבר לשאלת היקפה ומהותה של חובת  
33 הראיה, המוטלת על נישום שספריו נפסלו, וקבע, כי נישום  
34 שספריו נפסלו אינו יכול עוד להיבנות מכך שבית המשפט יאמין



## בית המשפט המחוזי בירושלים

26 דצמבר 2024

ע"מ 20-06-29495 גית נ' פקיד שומה ירושלים 2

1 לכל הצהרותיו, ועליו להביא הוכחות אובייקטיביות (להבדיל  
2 מעדותו שלו) לביסוס טענותיו. בית המשפט נתן דעתו לכך, שקל  
3 מאוד להפריח טענות בדבר שרירות והגזמה, ועל-כן הדגיש, כי אין  
4 די בטענות בעלמא, אלא עליהן להיתמך בראיות אובייקטיביות של  
5 ממש (עמ"ה (ת"א) 444/69[5], בעמ' 104).  
6 העמידה על כך שמערער יוכיח בראיות חותכות, כי הערכתו של  
7 פקיד השומה הייתה שרירותית או מופרכת מעיקרא, היא פועל  
8 יוצא של האשם הרובץ לפתחו של הנישום, אשר באי-ניהול ספרים  
9 קבילים מנע מפקיד השומה את האפשרות לברר את הכנסתו  
10 לאשורה (ע"א 42/84 [1] הנ"ל, בעמ' 59; ע"א 394/64 [4], בעמ'  
11 (32)).

12  
13 33. מקום בו נפסלו ספרי הנישום, ואין כל נתון שניתן לסמוך עליו מתוך ספרי הנהלת החשבונות  
14 של הנישום לצורך עריכת השומה, מוסמך פקיד השומה לערוך את השומה בהתאם  
15 למומחיותו. בע"א 8375/06 ד"ר מנחם צ'צ'קס נ' מנהל מע"מ פתח תקוה (25.3.09) נפסק כך:

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

25  
26 34. כאשר נדרש המשיב להצדיק את החלטתו להוציא שומה לפי מיטב השפיטה, אין חובה על  
27 המשיב להוכיח על ידי ראיות מדויקות ששומתו מדויקת לחלוטין (ע"א 4230/00 עניין רצון,  
28 פסקה 6). המשיב נדרש להוכיח כי השומה מוצדקת, על ידי שימוש במבחני עזר, כמו השוואת  
29 השומה לתוצאות עסקיות של שנים קודמות, השוואה לעסקים אחרים מאותו סוג, היזקקות  
30 לתדריכים כלכליים, לביקורת בעסק ועוד (עניין בגים; עניין פתח). ודוק, כאשר נפסלו ספרי  
31 הנישום – המשיב יערוך שומה לפי מיטב השפיטה בהתאם לשיקול דעתו הסביר. נטל השכנוע  
32 על הנישום להוכיח כי השומה מופרזת (עניין שווארמה חדרה).

33  
34 35. בכל הנוגע למידת ההתערבות של בית המשפט בערעורי מס הכנסה, נקבעו הדברים הבאים  
35 בעניין יצחק אורן:



## בית המשפט המחוזי בירושלים

26 דצמבר 2024

ע"מ 20-06-29495 גית נ' פקיד שומה ירושלים 2

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

9  
10 [בע"מ 45369-02-17 מילר אורי נ' פקיד שומה ת"א 3](#), מסים לב/4 (דצמבר 2018) ה-47, נקבע  
11 כי גם כאשר נפסלו ספרי המערער, בנסיבות אשר יהיו, הרי שככל שהוכיח הנישום בראיות  
12 אובייקטיביות כי ההנחות שבבסיס השומה אינן סבירות הרי שבית המשפט יכול וצריך  
13 להפעיל את סמכותו לפי [סעיף 156](#) לפקודה ולהתערב בשומה:

14  
15 "עם זאת, ככל שיימצא כי הנישום הוכיח, בראיות אובייקטיביות  
16 ובמידת ההוכחה הנדרשת במשפט האזרחי, כי ההנחות שבבסיס  
17 השומה אינן סבירות, או שקיימים נתונים משמעותיים בשומה  
18 המצריכים את תיקונה, בית המשפט רשאי להפעיל את סמכותו  
19 מכוח [סעיף 156 לפקודת מס הכנסה](#) ולהתערב בשומה. יוער כי  
20 התערבות זו אינה מוגבלת לביטול השומה או לאישורה אלא כוללת  
21 גם את הסמכות לתקן את השומה או לפסוק בה באופן אחר (ע"א  
22 [734/89](#) פיקנטי תעשיות מזון בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן, פ"ד  
23 מו(5) 309, 342 (1992); ע"מ (מחוזי מרכז) [18977-02-14](#) רמי  
24 קנטור נ' מדינת ישראל, פסקה 5 [פורסם בנבו] (25.4.2017))."

25  
26 36. ההלכה הפסוקה קובעת כי פסילת ספרי הנישום, ואף העדר קיומה של מערכת ספרים, אינה  
27 מביאה להתרת כספו של הנישום ועל פקיד השומה מוטלת החובה לערוך שומה באופן סביר  
28 (ע"א [10089/09](#) מוחמד דגמין נ' פקיד שומה באר שבע, פסקה יא (14.4.11); עניין אורן).

29  
30 "שומה לפי מיטב השפיטה צריכה להיות סבירה ובהתחשב בנתוני  
31 העסק הספציפי ובאופי העסק, על מנת שלא תהפוך שומה לפי  
32 'מיטב השפיטה' לשומה לפי 'מיטב השחיטה' כמאמר ליצים"  
33 (ע"א [4779/09](#) סובחי שעבאן נ' פקיד שומה רמלה, פסקה 16  
34 ; (5.12.11))



## בית המשפט המחוזי בירושלים

26 דצמבר 2024

ע"מ 20-06-29495 גית נ' פקיד שומה ירושלים 2

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

### התחשיב הכלכלי מטעם המשיב

6  
7 37. מטעם המשיב הוגשה חוות דעתו של הכלכלן אורי הרוש, סגן מנהל המחלקה הכלכלית  
8 בנציבות מס הכנסה (להלן: "הרוש"). הרוש אמון על הכנת ועריכת תדריכים כלכליים בענפים  
9 שונים והוא ערך את התדריך הכלכלי בענף המאפיות מטעם נציבות מס הכנסה. כאמור,  
10 תדריך זה משמש כמנחה מקצועי לפקידי השומה וכנקודת ייחוס כלכלית לנתוני העסקים  
11 בהתאם לענפים השונים.

12  
13 38. בחוות הדעת ביצע הרוש חישוב מסכם להכנסות המערער על פי חלוקת הנתונים הבאה:

- 14  
15 i. כמות קניות הקמח כפי שנתקבלה מספרי המערער;  
16 ii. אחוז הקמח מהבצק נתקבל ממרשם שהעביר המערער - 0.606%;  
17 iii. משקל יחידת פיתה כפי שנמדד בביקורת המשיב בעסק - 104 גרם;  
18 iv. מתן פחת נוסף של 5% על המחזור המחושב;  
19 v. מחיר יחידת פיתה לפי חישוב המפקח בשומה - 0.47 ₪ ליחידה (ללא מע"מ).

20  
21 39. על פי חוות דעתו, אי הסבירות במחזור ההכנסות ובעלות המכר שדיווח המערער, נלמדת על  
22 בסיס שני עקרונות השוואתיים. האחד, בחינת נתוני המערער עצמו, בחס לדו"חות הכספיים  
23 שהוגשו על ידו לפקיד השומה. השני, בחינת נתוני העסק עצמו, ביחס לנתונים המקובלים  
24 בענף. כך, לפי הרוש, ההכנסות המוצהרות של המערער בלתי סבירות, הן נוכח בדיקת ספריו  
25 והדוחות שהוגשו על ידו לשנים שבשומה והן על פי התדריך הענפי.

26  
27 40. לפי הרוש, בהתבסס על מרשמי הייצור שנתקבלו מהנישום בצירוף מחיר היחידה ועלות  
28 החומרים שנרכשו על ידי המערער, נמצא כי אחוז עלות החומר כפי שחושב על ידי המשיב  
29 הוא כ-33%. אחוז זה, לפי הרוש, מתאים לנתונים הענפיים. לעומת זאת, בשנות המס בשומה,  
30 הצהיר המערער על אחוזי חומר בטווח של 50%-56% (שנת 2012 - 50%; שנת 2013 - 55%;  
31 שנת 2014 - 56%). כלומר, "אחוזי החומר שהוצהרו על ידי המערער גבוהים בשיעור ניכר  
32 מהמקובל בענף וגבוהים בשיעור ניכר בכ-70% מהאחוז שחושב על ידי המשיב על פי נתוני  
33 העסק בפועל" (פסקה 3 לחוות דעתו של אורי הרוש).

34  
35 41. ביחס לתדריך הענפי בהתאמה לעסקו של המערער, הטעים הרוש, כי השומה שנערכה למערער  
36 התבססה על מכירות סיטונאיות בשיווק עצמי בלבד. אחוז העלות המקובל בענף במכירות





## בית המשפט המחוזי בירושלים

26 דצמבר 2024

ע"מ 20-06-29495 גית נ' פקיד שומה ירושלים 2

1 סיטונאיות הוא בין 30%-38% (עמוד 9 לתדריך הכלכלי), שכאמור נמוך ביותר מהעלות  
2 המדווחות על ידי המערער (50%-56%).

3  
4 42. כפי שהוברר לאורך ההליך, בבסיס המחלוקת שבין המערער למשיב ישנם שני נתונים  
5 עיקריים- אחוז הפחת ומשקל הפיתה. באשר לאחוז הפחת, בשומות המשיב נלקח בחשבון  
6 5% לעומת 20% להם טען המערער; באשר למשקל הפיתה, בעוד שהמשיב סבר כי משקל  
7 הפיתה (בעודו בצק) עומד על כ-104 גרם, המערער טען כי משקל הפיתה הוא כ-150 גרם.  
8 נמשיך עתה לעמוד על חוות הדעת מטעם המשיב ביחס לנתונים אלו ועל השגות המערער.

### אחוז הפחת

9  
10 43. הפחת שיש לחשב בשומה מתייחס לשני היבטים- פחת בהליך הייצור ופחת במוצר הסופי.  
11 הרוש, בפסקאות 18-19 לחוות דעתו, עמד על סוגי הפחת והסביר כך:

12  
13 **"18. הפחת בתהליך הייצור מתייחס לכלל המרכיבים עד לקבלת**  
14 **המוצר הסופי. מדובר בפחת חומרי גלם הנובע מפיזור קמח על**  
15 **המשטחים ומכונות, קלקול ושריפה בתהליך האפייה. מבדיקות**  
16 **שערכתי, במהלך עבודת התדריך ומביקורות בעסקים רבים**  
17 **במסגרת עבודתי נמצא כי שיעור הפחת במאפיות בתהליך זה הוא**  
18 **כ- 3%.**

19  
20 19. פחת במוצר הסופי, יכול לנבוע משאריות של מוצר סופי  
21 (פיתות) בסוף יום העבודה. לעניין זה, אציין כי הייצור מתבצע  
22 במחזוריות של מספר מנות ביום. ובכך, מתאפשרת גמישות בייצור  
23 והקטנת הפחת. [...] אדגיש, כי בענייננו מדובר בעסק המוכר  
24 בעיקר באופן סיטונאי, כלומר לעסקים אחרים על בסיס הזמנות  
25 כך ש"פחת השיווק" הוא נמוך יותר, כלומר, ההסתברות שיישארו  
26 מוצרים בסוף היום קטנה יותר [...]"

27  
28 44. לפי הרוש, הפחת המקובל בענף המאפיות הוא 3% בתהליך הייצור וכן 2% במכירה. לפיכך  
29 ובהתאם לגישת המשיב, סך הכל הפחת הכולל הוא 5% וזה הפחת שחושב בשומה. בעניין זה  
30 יוטעם כי המערער אישר בעדותו כי הוא מוכר בסיטונאות וכי מכירותיו היו מבוצעות בשעות  
31 לפנות בוקר שבהן לא מצויים "לקוחות" (עמוד 10 לפרוטוקול, שורה 32).

32  
33 45. טענתו המרכזית של המערער כנגד השומה היא שאחוז הפחת בעסקו גבוה באופן משמעותי  
34 מ-5% כנקבע בשומה. אולם, לפי הרוש "מעיון בתצהירו של המערער נמצא כי הפחת הנטען  
35 על ידו הוא בלתי סביר ומנופח באופן מלאכותי" (שם, פסקה 25) וכך הוא מסביר:



## בית המשפט המחוזי בירושלים

26 דצמבר 2024

ע"מ 20-06-29495 גית נ' פקיד שומה ירושלים 2

1  
2 "26. על מנת להמחיש כי הפחת לו טוען המערער מופרך ובלתי  
3 סביר אביא להלן דוגמא המבוססת על נתוני העסק של המערער.  
4 בשנת 2014 רכש המערער 303,070 ק"ג קמח (בהתאם לטבלה  
5 שצורפה כנספח 18 לתצהירו של מר שוקרון) כלומר, המערער  
6 משתמש בכ- 1,063 ק"ג קמח ביום (בהתאם לחישוב של 303,070  
7 285/ יום). כל מנת ייצור (דהיינו, מנת בצק בהתאם למתכון  
8 שנמסר) מכילה 30 ק"ג קמח מכאן שבכל יום המערער מייצר כ-35  
9 מנות.

10  
11 27. המערער טוען בתצהירו כי שיעור הפחת בייצור מורכב מ-1,500  
12 ק"ג קמח בנפה + 12,949 ק"ג קמח מפוזר על המגשים + 43,163  
13 ק"ג קמח מפוזר על מגשי בצק "פתוח" + 1,800 ק"ג קמח בתהליך  
14 הייצור בשנה, אזי ליום מדובר בכ-208 ק"ג קמח ליום. מדובר  
15 לכאורה ב- 21% קמח מכמות הקמח הכללית שבו משתמש  
16 המערער ליום [...]. כמות זו היא בלתי סבירה מבחינה כלכלית  
17 ורווחית. על פי ביקורת שעשיתי בעסקים דומים היקף הפחת  
18 בתהליך הייצור הוא כ-3% שהם כ-32 ק"ג קמח ביום, מתוך כ-  
19 1,063 ק"ג קמח לייצור הפיתות. כמות הקמח שטוען המערער כי  
20 "מתבזבז" ביום- הפחת הנטען- הוא בערך פי שבע פחת מכל  
21 מאפייה אחרת.

22  
23 28. עוד טוען המערער כי קיים פחת משמעותי במוצר הסופי.  
24 בהמשך לדוגמה לעיל [...] גם אם יישארו לו מחצית מהמנה  
25 האחרונה מדובר בפחות מ- 1.5% פחת מכל הייצור היומי. אזי,  
26 טענת המערער (בסעיף 14(5) בתצהירו) כי קיים פחת של 450  
27 פיתות ביום ו-135,000 פיתות בשנה אינו סביר ויותר מכך אינו  
28 מבוסס במסמכים. אסביר, כי 450 פיתות ביום מהווה כמנת ייצור  
29 שלמה. [...]. נשאת השאלה המתבקשת מדוע הוא מייצר מנה  
30 שלמה נוספת אם זו נזרקה לטענתו." (ההדגשות אינן במקור).

31  
32 46. המערער הוסיף כי הפחת הנטען כולל פיתות שמתקפלות, נשרפות וכיו"ב. לפי הרוש, טענה זו  
33 אינה רלבנטית לקטגוריה של פחת במוצר הסופי, משמדובר בפחת בתהליך הייצור. בנוסף, לפי  
34 הביקורת שערך המשיב וכן כעולה מחוות דעתו של הרוש, בספרי המערער לא נמצאו החזרות  
35 או זיכויים שנתן המערער ללקוחות בגין החזרת סחורה. מה גם, שמתוך נקיטת גישה מקלה,



## בית המשפט המחוזי בירושלים

26 דצמבר 2024

ע"מ 20-06-29495 גית נ' פקיד שומה ירושלים 2

1 חישוב המשיב למערער פחת של 2% במוצר הסופי. כך בדברי הרוש: "אף בביקורת בעסק,   
2 לדברי המערער עצמו, נאמר כי לא התקיימו החזרות [...] לכן התוספת של 2% פחת שקיבל   
3 המערער היא מעבר לפחת שהיה אמור לקבל." (שם, פסקה 30).

### משקל הפיתה

4 47. ביום 31.1.2016 ביצע המשיב ביקורת במאפייה בליווי כלכלן. כפי שהעיד המשיב, במהלך   
5 הביקורת הפיתות נשקלו מספר פעמים ונמצא שלפני האפייה משקל הבצק היה 104 גרם. כמו   
6 כן, נשקלו פיתות מיד לאחר שיצאו מהתנור באופן אקראי ומשקלן נע בין 94-97 גרם. נשקלה   
7 גם חבילה של 10 פיתות ארוזה ומשקלה היה 964 גרם וממוצע לפיתה 96.4 גרם.   
8

9 48. טענת המערער היא כי המשקל צריך להיקבע בהתאם לסוג השונה של הפיתות המיוצרות   
10 במאפייה תוך שימת לב לעובדה כי בשנת 2016 משקל הפיתה אינו זהה למשקלה בשנים 2012-   
11 2014, בין ביתר, בעקבות שינויים בדרך הייצור ובמכונות שהיו במאפייה. לפי המערער, משקל   
12 הפיתה המשוקלל בשנות המס שבערעור הינו לשנת 2012- 126 גרם; לשנת 2013- 140 גרם;   
13 לשנת 2014- 140 גרם. לא ניתן הסבר לשוני האמור והנתונים אינם מבוססים על בדיקה, אלא   
14 על אמירה של המערער, שלא הונח לה בסיס אובייקטיבי.   
15

16 49. משקל יחידת פיתה שנלקח בשומה מבוסס על השקילה שביצע המשיב בביקורת בעסק- 104   
17 גרם. לפי הרוש, מדובר במשקל סביר למקובל בענף, בהתייחס למחיר היחידה שנמצא:   
18

19   
20 "משקל הפיתה ומחיר פיתה תלויים אחד בשני, שהרי ככל   
21 שהפיתה שוקלת יותר מתבקש שהמחיר שלה יהיה יקר יותר.   
22 בהתאם לתדריך ומבדיקות בעסקים שונים משקל פיתה נע בין 80   
23 - 120 גרם, והפיתה של המערער לפי הביקורת נמצאת בתוך   
24 הטווח. לעומת זאת טענת המערער כי נמכרו פיתות במשקל -126   
25 140 גרם במחיר הנטען (0.47 לא כולל מע"מ) היא טענה בלתי   
26 סבירה ובלתי מבוססת." (שם, פסקה 36, ההדגשות אינן במקור).   
27

28 50. טענת המערער כי ייצר פיתות במשקלים שונים אינה מסייעת לו. בביקורת נמצא כי קיימות   
29 פיתות קטנות יותר וגדולות יותר הנמכרות במחיר זהה. לצורך עריכת השומה, המשיב לקח   
30 את הפיתה הגדולה ביותר לשם ביצוע החישוב. עובדה זאת, פועלת לטובת המערער. בעניין   
31 זה יוטעם, כי המערער בעדותו הודה למעשה כי אין הבדל בין משקל הפיתות בתקופת   
32 הביקורת לבין שנות המס (עמוד 10 לפרוטוקול, שורה 3-1).   
33

34 51. ביחס לטענת המערער כי בשנה בה נערכה הביקורת עבד עם מכונת חיתוך משוכללת יותר   
35 מאשר בשנים הרלבנטיות לשומה- עמד המשיב על כך שבטופס הפחת שהגיש המשיב נעשתה



## בית המשפט המחוזי בירושלים

26 דצמבר 2024

ע"מ 20-06-29495 גית נ' פקיד שומה ירושלים 2

1 בחינה של ציוד הייצור במאפייה ונמצא כי המערער קנה מכונה מרדדת בתאריך 1.7.2016 -  
2 קרי לאחר ביקורת המשיב בעסק. בהקשר זה הסביר הרוש כי:

3  
4 "בניגוד לנטען על ידי המערער בסעיף 13(ד) לפי מיטב ידיעתי אין  
5 מדובר במכונת חיתוך משוכללת אלא במכונה הלוקחת את הבצק  
6 שנשקל ונחתך ומרדדת אותו. אפנה לסעיף 15 בתדריך (נספח א  
7 לעיל), הנוגע לשלבי הייצור, שם מוסבר כי מדובר במכונה  
8 המשטחת את כדור הבצק ולא מחלקת אותו. זאת ועוד, טענת  
9 המערער כי חיתוך הבצק לפני קבלת המכונה נעשה באופן ידני היא  
10 איננה סבירה, גם במקומות בהם נעשית חלוקת הבצק באופן ידני  
11 היא נעשית באמצעות מכונה ידנית הנקראת "פרס" כאשר נכנס  
12 גוש של בצק במשקל של כ-3 ק"ג והמכונה מחלקת אותו ל- 30  
13 כדורים. בשום מקרה לא נתקלתי בחלוקה ידנית באמצעות  
14 שפכטל. מהסתכלות במשקל היחידות אנו רואים כי המשקל קרוב  
15 מאד אחד לשני עם סטייה של גרם אחד או שניים וזה בטח לא  
16 נעשה בשפכטל אלא במכונה". (שם, פסקה 39, ההדגשות אין  
17 במקור).

18  
19 52. בסיכום חוות דעתו, קבע הרוש כי התוצאה הסופית של החישוב מצביעה על כך שישנו פער  
20 גדול בין ההכנסות שחושבו למערער לבין ההכנסות שהוצהרו על ידיו וכן שההכנסות כפי  
21 שדווחו לפקיד השומה היו בלתי סבירות בעליל:

22  
23 "42. [...] עולה כי בשנת 2014 המחזור המחושב הוא כ-2.15 מיליון  
24 ₪ לעומת כ-1.27 מיליון ₪ מוצהר, כלומר פער של כ-70%. בשנת  
25 2013 המחזור המחושב הוא כ-2.05 מיליון ₪ לעומת כ-1.23 מיליון  
26 ₪ מחזור מחושב [ר"ל מוצהר]. כלומר פער של כ-66%. בשנת  
27 2012, המחזור המחושב הוא כ-1.75 מיליון ₪ לעומת כ-1.16 ₪  
28 מחזור מוצהר. כלומר, פער של כ-50%.  
29 [...]

30 בהתבסס על התוצאה של אחוז החומר הפרטני שנערך לעסק על פי  
31 מרשם הייצור (נספח ב בחוות דעת זו) היא 33% והשוואה בין  
32 עלות החומרים שנרכשו על ידי העסק בכל שנה ביחס למחזור  
33 המחושב היא גם כ-33%.



## בית המשפט המחוזי בירושלים

26 דצמבר 2024

ע"מ 20-06-29495 גית נ' פקיד שומה ירושלים 2

- 1 46. על פי התדריך הענפי אחוז העלות לעסק מסוגו של המערער  
2 צריך להיות בטווח של 30%-38%. השומה משקפת כאמור כ-  
3 33% (שם, פסקאות 42-46).  
4
- 5 53. כאמור, ספרי המערער נפסלו ונמצאו ליקויים רבים בספריו. לפי המשיב, במהלך הביקורת  
6 נודע לו כי אין כלל ניהול של מסמכים במאפיינה, כולל בעת מסירת הפיתות ללקוחות ולא  
7 נמצא במקום אף תיעוד רלוונטי לייצור או הפצה. ועוד, על פי החשבוניות שנמסרו למשיב  
8 מטעם המערער עולה, כי אין ציון של תיאור הטובין ועל כן הדבר אינו מאפשר זיהוי של סוג  
9 הטובין. כך פירט המשיב בסיכומיו כי:  
10
- 11 "בכ- 80% מהחשבוניות נרשם "לחם תמני" בשפה הערבית,  
12 במילים אחרות "פיתה" ובכ-17% מהחשבוניות אין פירוט כלל של  
13 הטובין. נמצאו רק 11 חשבוניות (המהוות ב-2% מהחשבוניות) בהן  
14 נכתב בעברית לאפות + פיתות, חשבוניות יחידות שמהוות  
15 אינדיקציה לכך שנמכרו גם לאפות בעסק. [...] כמו כן נמצאו רק 2  
16 חשבוניות בהן נכתב מספר הפיתות שנמכרו ומחירן הכולל, כך  
17 שרק ממסמך זה (מלבד דבריהם של הלקוחות במקום) ניתן לשחזר  
18 את הכמות והמחיר של המוצרים".  
19
- 20 54. בענייננו, הגיש המערער ערר על החלטת המשיב לפסול את ספריו, כאשר ביום 14.4.2019  
21 החליטה הועדה לקבילות פנקסים על דחיית הערר ועל כך שפסילת הספרים תעמוד בעינה.  
22 הועדה קבעה, בין היתר, כי "ברקע הדברים אף עומד מצב חמור יותר, שהוא אף בעיני הועדה  
23 חמור מליקויים מהותיים, כי הוברר כי תקבולים של שיקים אשר מתקבלים בעסק מוסבים  
24 אל הספקים ולמעשה לא נרשמים כהכנסה" (סעיף 31 להחלטת הועדה). במצב דברים זה  
25 ובהתאם לעובדות נוספות העולות מהמוצג בפניי מטעם הצדדים, מצאתי שאין להתערב  
26 בהחלטת המשיב בדבר פסילת הספרים.
- 27 55. באופן כללי, נזכיר כי כאשר נבחנת שומה לפי מיטב השפיטה, מקום בו ספרי המערער נפסלו,  
28 אין די באמירות כלליות ובעדויות בע"פ כדי להרים את הנטל המוטל על המערער, אלא נדרש  
29 ממנו להציג ראיות אובייקטיביות לתמיכה בטענותיו (עניין אורן הנזכר לעיל). מצאתי כי  
30 המערער לא עמד בנטל זה ולא הצליח לסתור את הראיות שהוצגו על ידי המשיב לאורך  
31 ההליך.
- 32 56. בענייננו, המערער לא הגיש מטעמו חוות דעת של כלכלן. יתכן מאוד שהיה למערער קושי כלכלי  
33 לממן חוות דעת מסוג זה. יחד עם זאת, המערער גם לא הציג תחשיב כלכלי אותו יכול היה  
34 לערוך בעצמו בסיוע רואה החשבון שליווה אותו לדיוני השומה.



## בית המשפט המחוזי בירושלים

26 דצמבר 2024

ע"מ 20-06-29495 גית נ' פקיד שומה ירושלים 2

- 1  
2 57. בהקשר זה, טען המערער כי התדריך אינו תואם את מאפייניו של עסקו וכן הזכיר את  
3 הפסיקה שהתייחסה לבעייתיות בהסתמכות על תדריכים כלכליים לבדם. בעניינינו, התחשיב  
4 הכלכלי התבסס על ממצאי הביקורת במקום העסק מיום 31.1.2016 ועל מערכת הנתונים  
5 אותה המציא המערער למשיב, דהיינו, התחשיב הותאם לנתוני העסק הספציפי ולא התבסס  
6 על התדריך לבדו.
- 7 58. השומה לפי מיטב השפיטה נקבעה לאחר ביקורת בעסק, ולאחר שנבחנו הנתונים הספציפיים  
8 של העסק. השומה שנערכה למערער התבססה על קניית הקמח שלו, מחירים שלו, ומשקל  
9 יחידה שלו, כך שהמשיב עשה ככל יכולתו לדייק בשומה. כאמור, השומה התבססה על נתונים  
10 המקלים עם המערער, לדוגמה, בחירת מוצר יחיד (פיתות) כאשר ישנם במאפייני מוצרים  
11 נוספים אשר נמכרים במחירים גבוהים יותר. כמו כן, ניתן פחת מותאם לענף ייצור הפיתות  
12 ובפרט פחת במוצר הסופי על אף שלא הוכחו החזרות מוצרים וכד'. בהקשר זה ציין הרוש, כי  
13 **"תוצאות השומה והיחס הסביר של חומרי הגלם שנרכשו בהשוואה למחזור המחושב הן**  
14 **ההוכחה לכך שהשומה אינה מופרזת"** (פסקה 35 לחוות דעתו של אורי הרוש).  
15
- 16 59. לאור כל האמור, סבורני כי לא עלה בידי המערער לסתור את הראיות שהוצגו על ידי המשיב  
17 ואין הוא עמד בנטל ההוכחה הרובץ לפתחו. המערער לא הניח תשתית עובדתית משכנעת  
18 לטענותיו הן לעניין הפחת והן לעניין משקל הפיתה. עיקר הטענות שהעלה המערער מסתברות  
19 כטענות בעלמא, כאשר מטעם המערער לא הוגשה חוות דעת כלכלית לתמיכה בטענותיו  
20 ונימוקיו לא מסתמכים על אסמכתא כלשהי. מנגד, המשיב בנימוקיו תמך טענותיו בחוות דעת  
21 כלכלית, בנתוני העסק והשוואתם למקובל בענף, בביקורת שערך במאפייני ובהצהרות  
22 המערער עצמו. חוות הדעת מטעם המשיב מבוססת היטב ומסקנותיה תואמות את ההנחיות  
23 והתדריך הכלכלי לענף המאפיות. במצב דברים זה, מצאתי כי המשיב הצליח לבסס באופן  
24 סביר את השומה שהוציא וכי לא עלה בידי המערער להפריחה.  
25
- 26 60. בין היתר, טען המערער כי פעולות המשיב נעשו בחוסר סמכות. לפי המערער, השומות בשלב  
27 א' נערכו על ידי המפקח צליל שוקרון אשר הוסמך להיות עוזר פקיד שומה לצורך סעיף 145  
28 לפקודה ביום 17.8.2016, בעוד שמועד התחלת עריכת השומות היה בשנת 2015. יצוין מיד, כי  
29 עד למועד דיון ההוכחות, המערער לא העלה כל טענה בנוגע לסמכותו של המפקח בשלב א'.  
30 משכך, יש לראות בטענה זאת של המערער משום הרחבת חזית אסורה (בהקשר זה ראו רע"א  
31 7034/19 פלוני נ' פקיד שומה ירושלים (3) (31.12.2019); ע"מ (מחוזי חיפה) 47204-01-20  
32 **מנדלסון תשתיות ותעשיות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה (26.8.2021)**).  
33
- 34 61. למעלה מן הצורך יצוין, כי בכל אופן טענה זאת של המשיב אינה רלבנטית. אין מחלוקת כי  
35 ביום 17.8.2016 היה שוקרון כבר מוסמך, כאשר השומה בשלב א' הוצאה ביום 27.11.2016.



## בית המשפט המחוזי בירושלים

26 דצמבר 2024

ע"מ 20-06-29495 גית נ' פקיד שומה ירושלים 2

1 בנוסף, שוקרון העיד כי בכל התקופה בה לא היה מוסמך, לרבות דיוני השומה והביקורת  
2 בעסק המערער, התלווה אליו גורם מוסמך נוסף מטעם המשיב (עמוד 24 לפרוטוקול, שורה  
3 3). מה גם, שהערעור דן מוגש על שלב ב' של השומה, לגביו אין כל מחלוקת כי המשיב פעל  
4 בסמכות.  
5  
6 62. טענה נוספת של המערער הייתה כי שנת המס 2012 התיישנה והשומה שהוציא המשיב בגינה  
7 אינה כדין. טעה המשיב בטענתו כי טענה זאת של המערער גם היא בגדר הרחבת חזית,  
8 משנמצא כי אכן המערער עמד עליה כבר בנימוקיו לערעור. אולם, גם טענות המערער בעניין  
9 זה דינן להידחות, שכן ההודעה על החלטת פסילת ספריו של המערער (נספח 14 לתצהיר  
10 שוקרון) ניתנה גם ביחס לשנת 2012 וכפועל יוצא מכך, גם הערר שהגיש המערער לוועדה ואף  
11 החלטת הועדה (שם, נספח 17) עסקה בשנות המס 2011-2014 (כפי שניתן לראות למשל  
12 מכותרת החלטת הועדה). על פי הוראת סעיף 30(ד)(2) לפקודה "התקופה מיום הגשת הערר  
13 לפי פסקה (1) עד לקבלת החלטת הועדה לא תובע בחשבון בתקופות האמורות בסעיפים 145  
14 ו-152(ג)". לפיכך, טענת המערער לעניין התיישנות שנת המס 2012 נדחת.

15  
16

### קנס גירעון

17 63. במסגרת השומה חייב המשיב את המערער בקנס גירעון בהתאם לסעיף 191 לפקודה, בגין  
18 רשלנותו בהגשת הדו"חות לשנים 2012-2014, שנות המס הרלבנטיות לשומה. בנוסף, לאורך  
19 ההליך העלה המשיב טענות שונות לפיהן כלל התנהלות המערער לגבי הדוחות והדיווחים  
20 לאורך השנים שהחזיק במאפייה, הייתה התנהלות רשלנית. לטענת המשיב, הדברים מקבלים  
21 משנה תוקף לנוכח החלטת הועדה לקבילות פנקסים על פסילת ספרי המערער לשנים אלו.

22 64. סעיף 191 לפקודה קובע כדלקמן:

23 "א) בסעיף זה, 'גירעון' – הסכום שבו עודף המס שנישום חייב בו על המס שהוא  
24 חייב על פי הדו"ח שלו לפי סעיף 131, או סכום המס שנקבע לפי סעיף 145(ב) אם  
25 לא הגיש דו"ח כאמור, הכל לפי העניין.

26

27 (ב) נישום שלגביו נקבע גירעון העולה על 50% מהמס שהוא חייב בו ולא הוכיח  
28 להנחת דעתו של פקיד השומה שלא התרשל בעריכת הדו"ח שמסר או באי מסירת  
29 דו"ח, יהא חייב בקנס בשיעור של 15% מסכום הגירעון".

30

31 65. קנס גירעון הוא קנס שניתן להטיל על נישום כשקיים גירעון של למעלה מ- 50% בין סכום  
32 המס שבו הוא חויב לפי הדו"ח העצמי שהוגש מטעמו ובין המס שפקיד השומה קבע שעל



## בית המשפט המחוזי בירושלים

26 דצמבר 2024

ע"מ 20-06-29495 גית נ' פקיד שומה ירושלים 2

- 1 הנישום לשלם. התכלית העומדת ביסוד הסמכות לחייב את הנישום בקנס גירעון היא הרתעת  
2 נישומים מפני הגשת דיווחים שאינם נכונים ועל מנת שפקיד השומה יוכל להסתמך על מנגנון  
3 הדיווח העצמי (ע"א 3454/21 יינות ביתן בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון (12.7.23) פסקה 16  
4 (להלן: "עניין יינות ביתן").
- 5
- 6 66. לגבי יסוד ההתרשלות ראוי להזכיר את שנאמר בע"א 1134/11 ר.מ. שביט מבנים חברה  
7 לבניין השקעות ופיתוח נ' פקיד שומה באר שבע (12.5.13) (פסקה 31):
- 8 "השאלה מהי 'התרשלות' לצורך סעיף 191 טרם נתלבנה באופן מקיף בבית משפט  
9 זה. בפרשת ליכטנשטיין (ע"א 285/70 פקיד השומה תל אביב 4 נ' ליכטנשטיין, פ"ד  
10 כה(1) 155 (1971)) ציין בית המשפט, כי כאשר שוכנע בית המשפט שהנישום פעל  
11 בכנות ובתום לב, כי אז אין לייחס לו רשלנות. מפסיקת בתי המשפט המחוזיים  
12 עולה, כי כאשר הנישום אינו מספק ראיה או הסבר מניח את הדעת לפגמים שנמצאו  
13 בדיווחיו וכאשר משקלם המצטבר של הליקויים משמעותי כי אז יוטל הקנס (ע"מ  
14 י-ס) 423/10 ר-ס חברה לייבוא וייצור מזון בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים [פורסם  
15 בנבו] (7.2.2013)). כן יוטל הקנס כאשר מאופן הדיווח הכולל של הנישום עולה  
16 תמונה של פגמים המעידים על חוסר תשומת לב ראויה, זאת גם אם התקבלו בחלקן  
17 טענות הנישום בערעורו בבית המשפט (עמ"ה י-ס) 7/09 עזריה נ' פקיד שומה  
18 ירושלים [פורסם בנבו] (18.6.2012)). בעמ"ה (ת"א) 139/87 סמואי נ' פקיד שומה  
19 גוש דן [פורסם בנבו] (17.11.1987) [...]"
- 20
- 21 67. בעניין יינות ביתן קבע בית המשפט העליון ברוח אותם דברים כך (פסקה 17):
- 22
- 23 "[...] נראה אם כן, כי בבחינת ההתרשלות של נישום לצורך הטלת קנס  
24 גירעון "רגיל", בשיעור של 15%, יש להשקיף על התמונה הכוללת  
25 המצטיירת מן הדיווח שלו, בהינתן הפגמים המצטברים שנפלו בו. הנטל  
26 להוכחת אי-התרשלות רובץ על כתפי הנישום עצמו, וככל שהתמונה הכוללת  
27 חמורה יותר עליו להציג הסברים משכנעים יותר ביחס להתנהלותו. בסופו  
28 של דבר צריכים אותם הסברים להניח את הדעת בעניין היסוד הנפשי שעמד  
29 בבסיס הפגמים בדיווח, כך שיהיה ברור כי מקורם בפעולות שנעשו שלא  
30 מתוך התרשלות. בתוך כך יש להבחין בין פגמים הנובעים מעמדה לגיטימית  
31 של הנישום, שבה האמין בתום לב, גם אם היא מנוגדת לעמדת פקיד  
32 השומה; לבין פגמים שמקורם בחוסר תשומת לב, אי-שקידה ראויה על  
33 הדיווח או אי-עריכת בירורים נדרשים בנוגע אליו."





## בית המשפט המחוזי בירושלים

26 דצמבר 2024

ע"מ 20-06-29495 גית נ' פקיד שומה ירושלים 2

1

2 68. לגופו של עניין, התרחשות האירועים והממצאים עליהם עמד המשיב, מלמדים כי הייתה

3 רשלנות בהתנהלות המערער בעריכת דוחותיו ובדיווחים לאורך שנות המס. המערער לא עמד

4 בנטל ההוכחה כי לא התרשל כאמור ויש מקום לחיובו בקנס.

5

6

### סוף דבר

7 69. בהתאם לנאמר לעיל, הערעור נדחה. המערער יישא בהוצאות המשיב ובשכ"ט עו"ד בסכום

8 כולל של 25,000 ₪, אשר ישולמו תוך 45 ימים מהיום. לאחר מועד זה יתווספו לסכום הנ"ל

9

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, כ"ה כסלו תשפ"ה, 26 דצמבר 2024, בהעדר הצדדים.

16

אביגדור דורות, שופט

17

18

19

20

21

22

23