

בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

04 מאי 2020

ע"מ 52395-02-18 אלימלך נ' פקיד שומה תל אביב

לפני כב' השופטת ירדנה סרוסי

מערער

ברק אלימלך
ע"י ב"כ עו"ד דורון ברזילי, נעמי עיני פלדמן

נגד

משיב

פקיד שומה תל אביב 1
ע"י ב"כ עו"ד ערן פיירשטיין
פרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

ספרות:

[נינה זלצמן, מעשה בית דין בהליך אזרחי \(1991\)](#)

חקיקה שאוזכרה:

[חוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975: סע' 50\(א\), 50\(1א\), 95\(ב\), 117\(ב\)\(9\)
פקודת מס הכנסה \[נוסח חדש\] - לא מרובד: סע' 33\(א\), 130\(1א\), 130\(1א\)\(1\), 131, 134, 147, 211
הוראות מס הכנסה \(ניהול פנקסי חשבונות\), תשל"ג-1973: סע' 25\(ג\), תוספת יא](#)

מיני-רציו:

* בית המשפט דחה ערעור של בעל עסק בתחום הפיקוח על העמסת עופות, על פסילת רישום חשבונות מס שהוצאו שלא כדין.

* מסים – מס הכנסה – שומה לפי מיטב השפיטה

* מסים – מס ערך מוסף – חשבונות

* מסים – מס ערך מוסף – פסילת ספרים

* מסים – מס ערך מוסף – פסילת פנקסים

.

המערער טוען כי ניהל עסק של פיקוח על העמסת עופות במשקים שונים ברחבי הארץ. המשיב פסל את ספרי המערער לאחר שמצא בביקורת שערך כי המערער ניכה בספריו חשבונות מס שהוצאו שלא כדין. לטענת המשיב, המערער לא הוכיח כי נשא בעלויות שדרש בדוחותיו בגין הוצאות שכר עבודה וקבלני משנה ולכן נערכה לו שומה לפי מיטב השפיטה. מכאן הערעור נשוא הליך זה.

.

בית המשפט דחה את הערעור ופסק כלהלן:

מאחר שהמערער לא עמד בנטל להוכיח, כי החשבוניות שהוצאו לו על ידי אביבי היו תקינות וכי ייצגו עסקה אמיתית, יש לקבוע כי בדין פסל המשיב את ספרי המערער, בהם נכללו אותן חשבוניות.

האחריות לבדיקת החשבוניות מוטלת במלואה על המערער והוא אינו רשאי להשילה מעליו. יתירה מכך, המערער אף לא הוכיח כי הטיל את מלאכת בדיקת תקינות החשבוניות על רואה חשבון מטעמו.

מכל מקום ועיקר, אף אם היה המערער מוכיח כי נקט את כל האמצעים הסבירים לבדיקת תקינות החשבוניות, לא היה בכך לסייע לו בערעור זה, שכן השאלה העומדת לפתחינו אינה נוגעת לניכוי מס תשומות על פי חשבוניות מס אלא עניינה בשאלת תשלומן בפועל של ההוצאות הכלולות בחשבוניות ושאלת היותן כרוכות במנגנון הפקת ההכנסה של המערער. ולכן הן "בדויות" או "פיקטיביות", אין כל משמעות לטענת המערער כי נקט אמצעים סבירים לבדיקת תקינותן.

המערער לא התמודד עם טענות המשיב בעניין החשבוניות הפיקטיביות, לא לעניין פסילת ספריו ולא לעניין השומה החלופית. לאור זאת, צדק המשיב כאשר פסל את ספרי המערער לפי הוראת סעיף 130(א) לפקודת מס הכנסה.

לא בכדי נפסלו ספרי המערער ולא בכדי דחתה הוועדה לקבילות פנקסים את הערר שהגיש המערער על פסילת ספריו לפי חוק מע"מ. התמונה המצטיירת מחומר הראיות היא כי ספרי המערער לא נערכו בהתאם להוראות ניהול ספרים ולא נוהלו באופן המאפשר להתחקות אחר פעילותו העסקית, טיבה והיקפה ועל תנועת הכספים בעסקו. נוסף על כך, המערער ניכח חשבוניות מס שהתקבלו מאביבי ומקבלני משנה נוספים מבלי שהוכח כי עמדה בבסיסן עסקה אמיתית ומבלי שהוכח כי ההוצאות הכלולות בהן אכן שולמו בפועל.

יש לדחות את טענות המערער, בזו אחר זו, כנגד התחשיב הכלכלי וכנגד השומה הראשית המבוססת עליו.

פסק דין

פתח דבר

המערער טוען כי ניהל עסק של פיקוח על העמסת עופות במשקים שונים ברחבי הארץ. לטענת המערער, הוא סיפק את השירות למותג הכשרות "יורה דעה" של כב' הרב מחפוד עבור חברת עוף ירושלים.

המשיב פסל את ספרי המערער לאחר שמצא בביקורת שערך כי המערער ניכח בספריו חשבוניות מס שהוצאו שלא כדין.

לטענת המשיב, המערער לא הוכיח כי נשא בעלויות שדרש בדוחותיו בגין הוצאות שכר עבודה וקבלני משנה ולכן נערכה לו שומה לפי מיטב השפיטה כדלקמן:

שומה ראשית, שהתבססה על תחשיב כלכלי לאחר שהמשיב נוכח כי התוצאה העסקית של המערער אינה סבירה מבחינה כלכלית.

שומה חלופית, שהתירה בניכוי את הוצאות שכר העובדים אך לא התירה בניכוי את ההוצאות הכלולות בחשבוניות שקיבל המערער מקבלני המשנה.

רקע עובדתי

1. המערער טען כי בשנים הרלוונטיות לערעור זה, 2011-2015, (להלן: **"תקופת השומה"**) הוא סיפק שירותי פיקוח על העמסת עופות לכשרות בד"צ "יורה דעה" של כב' הרב מחפוד, תחת שם עוסק מורשה, "הכי טובים בכשרויות". פיקוח על העמסת עופות הוא פיקוח דתי-הלכתי שנועד להבטיח כי העמסת העופות מהלולים למשאיות ההובלה נעשית באופן הומני.
2. מנהל מס ערך מוסף ת"א 3 ערך ביקורת לעסקו של המערער ומצא כי המערער ניכה חשבוניות פיקטיביות בשנים 2012-2014 ממר עופר אביבי (להלן: **"אביבי"**) שפעל תחת שם עוסק מורשה "א.א. שירותים" (להלן: **"החשבוניות הפיקטיביות"**).
3. ממצאי הביקורת הובילו את מנהל מע"מ לפסול את ספרי המערער ולהוציא החלטה על כפל מס תשומות לפי [סעיף 50\(א1\) לחוק מס ערך מוסף](#), התשל"ו-1975 (להלן: **"חוק מע"מ"**). בד בבד, הוצאה לאביבי החלטה על כפל מס עסקאות לפי [סעיף 50\(א\) לחוק מע"מ](#).
4. הן המערער והן אביבי ערערו לבית המשפט על החלטות המשיב על כפל מס. מותב זה דן בשני הערעורים שהוגשו על ידי המערער ואביבי וקבע כי החשבוניות שהוצאו מאביבי למערער היו "פיקטיביות" ומצא לאשר את החלטות מנהל מע"מ על כפל מס (לעניין המערער, ראו [ע"מ \(מחוזי ת"א\) 23602-06-17 ברק אלימלך נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב 3](#) [פורסם בנבו] (26.7.2018) (להלן: **"פסק הדין במע"מ"**). ערעור שהוגש על פסק הדין לבית המשפט העליון תלוי ועומד ב-[ע"א 7699/18; לעניין אביבי, ראו ע"מ \(מחוזי ת"א\) 22990-04-16 עופר אביבי נ' מס ערך מוסף תל אביב 3](#) [פורסם בנבו] (27.12.2017). לא הוגש ערעור על פסק הדין לבית המשפט העליון.
5. יצוין כי כנגד המערער מתנהל הליך פלילי ([ת"פ 9688-03-17](#)) [פורסם בנבו] על עבירה לפי [סעיף 117\(ב\)\(9\) לחוק מע"מ](#) בגין ניכוי מס תשומות על פי החשבוניות שהוצאו לו על ידי אביבי (נספח ט' עמ' 47 לתצהיר המשיב).
6. ההליך הפלילי שהתנהל נגד אביבי הסתיים בהרשעה על פי הודאתו בעבירות שיוחסו לו, לרבות לעניין הפצת החשבוניות הפיקטיביות למערער (הכרעת דין מתאריך 9.7.2019). על אביבי נגזר עונש מאסר בפועל (על פי גזר דין מתאריך 24.12.2019. על גזר הדין הוגש ערעור).
7. על סמך המידע שהתקבל ממנהל מע"מ, המשיב ערך למערער ביקורת לתקופת השומה ולאור ממצאי הביקורת פסל את ספרי המערער לפי [סעיף 130\(א1\) לחוק לפקודת מס הכנסה](#) (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: **"פקודת מס הכנסה"**).
8. בנוסף, נערכו למערער שומות לפי מיטב השפיטה לתקופת השומה, כדלקמן:
 - בשומה שלב א' הוגדלה הכנסתו החייבת של המערער, לאחר שתואמו הוצאות שדרש בניכוי בגין קבלני משנה, וזאת על רקע טענת המשיב בעניין החשבוניות הפיקטיביות (נספח א' לתצהיר המשיב).

בשומה שלב ב', ולאחר התייעצות עם היועצת המשפטית של המשיב, נערכה שומה כדלקמן:

שומה ראשית, המבוססת על תחשיב כלכלי שנערך על ידי כלכלן מהמחלקה הכלכלית ברשות המיסים, לאחר שהמשיב קבע כי התוצאה העסקית של המערער אינה סבירה.

שומה חלופית, המבוססת על אי התרת הוצאות בגין קבלני משנה על סמך טענת המשיב על חשבוניות פיקטיביות שהתקבלו מאביבי ומקבלני משנה נוספים. ההוצאות שתבע המערער בדוחותיו בגין עובדיו השכירים הותרו במלואם במסגרת השומה החלופית.

על החלטת המשיב הדוחה את השגת המערער הוגש הערעור דן.

8. לטענות הצדדים אתייחס בגוף ההכרעה.

הערה: ההפניה לציטוטים בפרוטוקולים של דיוני ההוכחות תהא בהתאם לסידור העמודים והשורות במערכת נט- המשפט. ההדגשות אינן במקור, אלא אם צוין אחרת.

דיון והכרעה

דיון בפסילת ספרי המערער בתקופת השומה

9. על פי הודעת המשיב מתאריך 18.12.2017, פנקסי המערער לשנות המס 2011-2015 נקבעו כבלתי קבילים (נספח ח' לתצהיר המשיב).

פסילת הספרים נשענה על ניכוי הוצאות על פי החשבוניות הפיקטיביות שהתקבלו מאביבי בסכום של כ- 3.5 מיליון ש"ח, ומאחר שלא הוכח כי בבסיס החשבוניות עמדה עסקה אמיתית של מתן שירותים מאביבי למערער.

10. ייאמר כבר כעת, כי הממצאים והמסקנות שנקבעו בהרשעה החלוטה נגד אביבי, בעניין החשבוניות מושא ערעור זה שהוציא למערער, אינם יכולים לשמש ראיה, אף לא לכאורה, בהליך דן.

כפי שאסביר להלן, אף לא משתכללים בענייננו התנאים לקיומו של השתק פלוגתא מכוח פסק הדין במע"מ בעניינו של המערער, בכל הנוגע לחשבוניות שקיבל מאביבי.

עם זאת, על רקע פסקי הדין האמורים, היה מצופה מהמערער, בהליך דן, להניח תשתית ראייתית מוצקה המבוססת על ראיות מהימנות ומשכנעות, על מנת להוכיח כי החשבוניות שהתקבלו מאביבי, ושאותן ניכה בספריו, אכן הוצאו כדין. בנסיבות אלו נטל ההוכחה, המוטל ממילא על המערער, הוא כבד מהרגיל.

11. מותב זה קבע בהחלטתו מתאריך 12.2.2019 על רקע פסק הדין במע"מ כי, ככל שתוצג תשתית ראייתית מהימנה בערעור הנוכחי בעניין אמיתות העסקאות שבבסיס החשבוניות שהתקבלו מאביבי, הוא יהיה מוכן לשקול אותה בפתחות הדעת הנדרשת (שם, פס' 9).

ברם, המערער בחר שלא להביא כל ראייה התומכת באמיתות החשבוניות אותן ניכה בספריו ולא ניצל את מסגרת הדיון הנוכחית כדי לנסות ולשכנע כי ניתן שירות בהיקף המתואר באותן חשבוניות.

אביבי, שהוא עד מפתח להוכחת תקינות החשבוניות בסכום של כ- 3.5 מיליון ש"ח, לא הובא לעדות על ידי המערער.

גם נציגי קבלני המשנה הנוספים, שהוציאו חשבוניות בסכום של כ- 1.1 מיליון ש"ח, לא זומנו לדיון.

אף המערער לא הציג אסמכתאות המוכיחות כי ניתן לו שירות בגין החשבוניות אותן ניכה בספריו.

המערער לא הצליח אפוא, בערעור דנן, לתקן את מחדליו בערעור מע"מ ולא הוכיח את טענותיו בראיות מהימנות.

12. המערער טען, בחצי-פה, בהודעת הערעור ובנימוקי הערעור מטעמו, כי יש לבטל את פסילת הספרים. אמר ולא יסף.

למעשה, המערער בחר שלא התמודד עם טענות המשיב על פסילת ספריו, לא במסגרת הליך ההוכחות ולא בשלב הסיכומים.

התייחסותו של המערער לסוגית פסילת ספריו הופיעה רק בסיכומי התשובה מטעמו (ס' 4), וגם אז נאמרה בשפה רפה ובלתי עניינית תוך שהמערער מסתפק באמירה כללית כי, למרות פסילת הספרים, יש לערוך את השומה לפי מיטב השפיטה על בסיס אינדיקציות אובייקטיביות. הא ותו לא.

13. מאחר שהמערער לא עמד בנטל להוכיח, כי החשבוניות שהוצאו לו על ידי אביבי היו תקינות וכי ייצגו עסקה אמיתית, יש לקבוע כי בדיון פסל המשיב את ספרי המערער, בהם נכללו אותן חשבוניות.

14. עם זאת, מאחר שהחשבוניות שנוכו על ידי המערער בתקופת השומה עמדו לא רק בבסיס פסילת ספריו אלא גם בבסיס השומה החלופית שהוצאה לו, כפי שיפורט בהמשך, יש מקום לכמה דגשים נוספים.

15. לפי סעיף 130(יא)(1) לפקודת מס הכנסה, בנוסחו לאחר תיקון מס' 134 לפקודה, יש לראות את פנקסי הנישום כבלתי קבילים, אם נעשה אחד מאלה ללא סיבה מספקת:

(א) "שימוש בחשבונית שהוצאה בלא מכירה או מתן שירות, או שהסכום הנקוב בה אינו משקף את מחיר המכירה או את מחיר מתן השירות, לפי העניין..."

(ג) "בדוח שהוגש לפי סעיף 131 נוכחה הוצאה פרטית או הוצאה ללא רכישה או קבלת שירות או שסכום ההוצאה שנוכחה כאמור אינו משקף את מחיר הרכישה או את מחיר קבלת השירות, והכל באופן שהפחית את ההכנסה החייבת או שהגדיל את ההפסד, בסכום מהותי".

16. על מנת להתמודד עם טענות המשיב בעניין החשבוניות הפיקטיביות, שכאמור עמדו בבסיס פסילת ספרי, היה מצופה מהמערער לזמן לעדות את העד העיקרי בפרשה, הלא הוא עופר אביבי.

אביבי ציין בפני חוקרי מע"מ, כי הוציא למערער חשבוניות מס מבלי שסיפק לו כנגדן כל שירות: **"אלי ברק החליט מה יהיה רשום בחשבוניות, לפי כמות העובדים שלו, אני לא סיפקתי לו דבר מעבר לחשבונית שביקש. כלומר, אני בעצם כיסיתי בחשבוניות שלי על פי הצורך שלו, את העובדים שהוא העסיק, שכביכול לפי החשבונית אני סיפקתי, אבל בעצם, אני אישית לא סיפקתי דבר וכמובן לא ספקתי לו עובדים"** (חקירת אביבי מתאריך 10.6.2014, נספח י"ח 2 לתצהיר המשיב, עמ' 184 ש' 25-29).

גם במסגרת ההליך הפלילי שנוהל נגדו, הודה אביבי כי הפיץ למערער חשבוניות כוזבות שלא עמדה בבסיסן כל עסקה אמיתית. אביבי הורשע ונגזר עליו עונש מאסר בפועל בגין הפצה כוזבת של חשבוניות אלו.

על רקע זה, בולט בהעדרו חוסר ההתייחסות של המערער לכך בערעור דנן. המערער אינו רשאי לעבור לסדר היום על הדברים שנאמרו על ידי אביבי והיה עליו להתמודד איתם באופן ענייני ומקיף ולנסות להפריכם.

הסברו של המערער לאי זימונו של אביבי לפיו **"אין לי עניין להעמיס עליו"** אינו במקום ואין לקבלו (פרוטוקול דיון מתאריך 6.10.2019 (להלן: **"פ1"**) עמ' 47 ש' 2). מחדלו של המערער לזמן את אביבי למתן עדות בעניין החשבוניות הפיקטיביות נזקף אפוא לחובתו, בהתאם לחזקה הפסיקתית הקובעת כי, לו היה אביבי מובא לעדות היה בכך לפגוע בו, ומטעם זה נמנע מזימונו (**ע"א 3886/12 זאב שרון בנין ועפר בע"מ נ' מנהל מע"מ** [פורסם בבנו] פס' 34 (26.8.2014)).

17. התייחסות עניינית ומפורטת של המערער לטענת המשיב על החשבוניות הפיקטיביות בלטה בחסרונה גם לגבי קבלני המשנה הנוספים.

בשנת 2015, במועד מאוחר לחקירתו באזהרה בחשד לעבירות על **חוק מע"מ**, ניכה המערער מס תשומות על סמך חשבוניות שהוצאו על ידי קבלני משנה: חברות כ.ג.ת ו- ח. שטרן (לעיל ולהלן: **"קבלני המשנה הנוספים"**). ניכוי החשבוניות שהוצאו על ידי קבלני המשנה הנוספים, בסכום של כ- 1.1 מיליון ש"ח בתקופת השומה, מעורר שאלות רבות, שאלות שלא ניתן להן מענה מספק על ידי המערער.

למותר לציין כי המערער לא זימן למתן עדות, אף לא אחד מנציגי קבלני המשנה הנוספים. המערער אף לא הגיש מסמכים המלמדים על התקשרות בינו לבין אותם קבלנים נוספים או כל ראיה אובייקטיבית אחרת שיש בכוחה לתמוך בקיומה של עסקה אמיתית ביניהם או שיש בה לשפוך אור על נסיבות ההתקשרות. כל שטען המערער לעניין תקינות החשבוניות הוא כי יש לגלגל את האחריות לבדיקתן על רואה-החשבון שלו, מר אפל (להלן: **"רו"ח אפל"**) (סעיף 19 לתצהירו, פ' עמ' 51 ש' 8-12: **"אין לי מושג, אני מסביר לך, זה רואה החשבון שלי בדק"**).

- בכל הכבוד, טענה זו אינה יכולה לעמוד.
- האחריות לבדיקת החשבוניות מוטלת במלואה על המערער והוא אינו רשאי להשילה מעליו (ע"מ (מחוזי ת"א) 32448-03-17 צמח תעזי ונרדע יפה – צ.י שיווק (שותפות) נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב 1 [פורסם בנבו] פס' 24 (17.5.2018)).
18. יתירה מכך, המערער אף לא הוכח כי הטיל את מלאכת בדיקות תקינות החשבוניות על רואה חשבון מטעמו.
- רו"ח אפל ציין בעדותו כי לא בדק את אמיתות העסקאות שמאחורי החשבוניות משום שלא היה זה מתפקידו לעשות כן. הבדיקות שנערכו על ידי רו"ח אפל, על פי עדותו, היו טכניות במהותן ובכל מקרה לא היו רלוונטיות לבדיקת אמיתות העסקאות שבבסיס החשבוניות: **"מבחינתי אני לא, לא יכול להגיד לך שאני על פי החשבונית יכול לדעת אם בוצעה עבודה"** (פרוטוקול מתאריך 13.11.2019 (להלן: **"פ2"**) עמ' 106 ש' 29).
19. מכל מקום ועיקר, אף אם היה המערער מוכיח כי נקט את כל האמצעים הסבירים לבדיקת תקינות החשבוניות, לא היה בכך לסייע לו בערעור זה, שכן השאלה העומדת לפתחינו אינה נוגעת לניכוי מס תשומות על פי חשבוניות מס אלא עניינה בשאלת תשלומן בפועל של ההוצאות הכלולות בחשבוניות ושאלת היותן כרוכות במנגנון הפקת ההכנסה של המערער.
- כאשר הטענה על אי תקינות החשבוניות מבוססת על כך שלא עמדה בבסיסן עסקה אמיתית, ולכן הן "בדויות" או "פיקטיביות", אין כל משמעות לטענת המערער כי נקט אמצעים סבירים לבדיקת תקינותן.
20. הנה כי כן, המערער לא התמודד עם טענות המשיב בעניין החשבוניות הפיקטיביות, לא לעניין פסילת ספריו ולא לעניין השומה החלופית.
- לאור זאת, צדק המשיב כאשר פסל את ספרי המערער לפי הוראת סעיף 130(יא)(1) לפקודת מס הכנסה.
21. המשיב פרט בסיכומיו נימוקים נוספים לביסוס החלטתו על פסילת ספרי המערער. הגם שנימוקים אלו לא עמדו בפני המשיב בעת מתן החלטתו על הפסילה, שהתבססה כאמור על ניכוי החשבוניות הפיקטיביות שהתקבלו מאביבי, יש בהם כדי לתמוך בהחלטת הפסילה, אף בדיעבד (השוו לעניין ע"מ (מחוזי ת"א) 30507-03-19 דורון רובין השקעות וייעוץ בע"מ נ' מנהל מע"מ ת"א 3, [פורסם בנבו] פס' 69 (19.1.2020)).
22. הנימוקים הנוספים שהעלה המשיב לפסילת ספרי המערער לתקופת השומה הם כדלקמן:
- הראשון, ספרי המערער נקבעו כבלתי קבילים לעניין חוק מע"מ. ערר שהגיש המערער לוועדה לקבילות פנקסים בהתאם להוראת סעיף 95(ב) לחוק מע"מ נדחה על ידי הוועדה לקבילות פנקסים, שקבעה כי המערער לא ניהל את ספריו כדין תוך הותרת החלטת הפסילה, כמו גם את הקנס שבצידה, על כנם (מש/1).

השני, המערער, החייב בניהול ספרים לפי תוספת י"א להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבוניות), התשל"ג-1973 (להלן: "הוראות ניהול ספרים"), לא ציית להוראות החלות עליו ולא ניהל ספר הזמנות שבו אמורות היו להירשם כל ההזמנות למתן שירותיו לרבות פרטי שם המזמין ומענו, תאריך ההזמנה ותיאור השירות המוזמן.

אמנם, רו"ח אפל העיד כי זכור לו שהמערער ניהל ספר הזמנות, אולם ראייה כאמור לא הוצגה במשפט ונותרנו עם אמירה בעלמא (2פ עמ' 116 ש' 31). השלישי, המערער לא שמר את מערכת החשבוניות שלו, הכוללת את ספריו ואת התיעוד שהוא חייב לנהל על פי הוראות ניהול ספרים, למשך 7 שנים, וזאת בניגוד להוראת סעיף 25(ג) להוראות ניהול ספרים.

הרביעי, המערער לא תיעד את ספריו למרות חובתו המוגברת לשמור מסמכים בשנים 2014-2015, אז היה נתון עסקו לחקירה ולביקורת גלויים של רשויות מע"מ: אביבי נחקר באזהרה בחודש יוני 2014, המערער נחקר באזהרה בחודש ינואר 2015 ובאותו חודש מסר גם רואה החשבון אפל הודעה בפני חוקרי מע"מ. על רקע זה היה על המערער להקפיד על שמירת תיעוד מפורט ומהימן בנוגע לפעילות עסקו, במיוחד ביחס לתקופה זו.

החמישי, המערער, המנהל עסק שמחזור עסקאותיו עולה על 2 מיליון ש"ח בשנה, לא שמר מסמכים אובייקטיביים המלמדים על טיב עסקו והיקפו. המערער לא הוכיח כי תעד ברשימות את המשקים בהם נעשה הפיקוח על העמסת עופות ואת שיבוץ העובדים באותם משקים. למרות שהיה מצופה כי רשימות אלו ישמשו אותו, הן לצורך ההתחשבות עם לקוחותיו והן לצורך ההתחשבות עם עובדיו וקבלני המשנה ובראשם אביבי, רשימות אלו לא נשמרו וספק אם נערכו (1פ עמ' 35 ש' 31-32). כך היה גם גורלן של ראיות נוספות, שלא תועדו ולא נשמרו, כגון הסכמי התקשרות עם הלקוחות ועם קבלני המשנה, הסכמי עבודה וכיו"ב (1פ עמ' 33 ש' 6-7).

23. נוסף על כל זאת, ניתן למצוא בעדותו של רו"ח אפל תמיכה לעמדת המשיב כי המערער לא ניהל ספרים כדין.

רו"ח אפל מסר בעדותו כי כל שבדק לגבי החשבוניות מאביבי, שנוכו בספרי המערער, היה קיומו של תיק במס הכנסה (2פ עמ' 106 ש' 16-17, ש' 29-32); כי לא ערך בדיקות לגבי החשבוניות שהתקבלו מקבלני משנה נוספים (2פ עמ' 112 ש' 12); כי ערך התאמות בנקים לעסקו של המערער אך לא בדק שהסכומים שנמשכו על ידי המערער במזומן אכן הגיעו לאביבי (עמ' 107 ש' 26); כי לא ערך בדיקה לגבי שכרם של העובדים השכירים (עמ' 106 ש' 6-3).

כמו כן, יש לתהות כיצד ביקר רו"ח אפל את ספרי המערער ללא קבלות, כאשר קבלה שנרשמה בשנת 2014 מאביבי למערער תיעדה בדיעבד מזומנים שהתקבלו לכאורה בשנים 2012-2013.

באותו אופן, יש לתהות כיצד רו"ח אפל, שמסר הודעות במע"מ כבר בחודש ינואר 2015 והיה מודע לחקירה שהתנהלה בעסקו של המערער בחשד לניכוי חשבוניות פיקטיביות ידו, לא הקפיד על קיומו של תיעוד מפורט של התנהלות המערער עם קבלני המשנה הנוספים.

24. הנה כי כן, לא בכדי נפסלו ספרי המערער ולא בכדי דחתה הוועדה לקבילות

פנקסים את הערר שהגיש המערער על פסילת ספריו לפי [חוק מע"מ](#) (מש/1).

התמונה המצטיירת מחומר הראיות היא כי ספרי המערער לא נערכו בהתאם להוראות ניהול ספרים ולא נוהלו באופן המאפשר להתחקות אחר פעילותו העסקית, טיבה והיקפה ועל תנועת הכספים בעסקו.

נוסף על כך, המערער ניכה חשבוניות מס שהתקבלו מאביבי ומקבלני משנה נוספים מבלי שהוכח כי עמדה בבסיסן עסקה אמיתית ומבלי שהוכח כי ההוצאות הכלולות בהן אכן שולמו בפועל.

25. במאמר מוסגר אציין כי, בפסק הדין במע"מ שניתן בעניינו של המערער נקבע, לאחר דיון מפורט, כי בבסיס החשבוניות שקיבל המערער מאביבי לא עמדה כל עסקה אמיתית. לכאורה, ניתן היה לראות בכך השתכללות התנאים לקיומו של השתק פלוגתא כלפי המערער ביחס לקביעה כי החשבוניות שקיבל מאביבי אינן מייצגות עסקה אמיתית, באופן המבסס הן את פסילת ספריו והן את הקביעה בשומה החלופית לפיה לא הותר ניכוי הוצאות על פי אותן חשבוניות.

26. הכלל בדבר "השתק פלוגתא" קובע מחסום דיוני בפני בעל דין המבקש להתדיין פעם נוספת על פלוגתא שנדונה והוכרעה בפסק דין קודם, וזאת גם אם ההתדיינות הנוספת (ערעור מס הכנסה) מתבססת על עילת תביעה שונה מזו שכבר נדונה (ערעור מע"מ) (נינה [זלצמן מעשה בית-דין בהליך האזרחי](#) 3-4 (1991); [ע"א 9551/04 אספן בניה ופיתוח בע"מ נ' מדינת ישראל](#) [פורסם בנבו] (12.10.2009); [רע"א 4528/06 עמוס ברנס ואח' נ' סנ"צ \(בדימוס\) שאול מרכוס](#) [פורסם בנבו] (18.5.2009); [ע"א 490/13 יצחק פלומין נ' פקיד שומה חיפה](#) [פורסם בנבו] (24.12.2014)).

הדברים לעיל נאמרים אך "לכאורה" ו"במאמר מוסגר" משום שעל פסק הדין במע"מ תלוי ועומד ערעור שהגיש המערער לבית המשפט העליון.

27. בהעדר ספרים קבילים וכאשר המערער לא הציג אסמכתאות ולא הביא עדים רלוונטיים, וכאשר מהות השירות שקיבל אינה ברורה די צורכה, ובהינתן חוסר הסבירות של הסכומים אותם הוא מבקש לנכות כהוצאות, צדק המשיב כאשר החליט להסתייע בתחשיב כלכלי על מנת לבסס את השומה לפי מיטב שפיטה שהוציא, היא שומתו העיקרית הנבחנת בערעור זה.

לפי דברי ההסבר להצעת חוק לתיקון מס' 134: "היום מהווה אי רישום תקבול עילה לפסילת ספרים. פסילת ספרים מאפשרת לפקיד השומה להוציא שומה לפי מיטב השפיטה כדי להגביר את ההרתעה מפני ביצוע עבירות מס. מוצע

לקבוע כי שימוש בחשבוניות מס פיקטיביות, העלמת הכנסות, ודרישת הוצאות אסורות יהיו עילה לפסילת ספרים."

פסילת הספרים של המערער בנסיבות הנדונות הובילה אפוא, בצדק, לעריכת שומה לפי מיטב השפיטה. כידוע, פסילת ספריו של נישום היא מן הנימוקים השכיחים לעריכת שומה לפי מיטב השפיטה ([ע"א 352/86 פקיד שומה פתח תקוה נ' אורן, פ"ד מד\(2\) 554, 559 \(18.4.1990\)](#)).
אפנה אפוא לבחינת השומה הכלכלית שהוצאה למערער.

הרקע לעריכת השומה הכלכלית

28. כזכור, שומה שלב א' הוצאה בהסתמך על חשבוניות פיקטיביות ובמסגרתה לא הותרו בניכוי הוצאות קבלני המשנה, אך הותרו בניכוי הוצאות השכר של העובדים. רק בשלב ב' (לאחר ההחלטה בהגשה) נערכה שומה כלכלית לפי עצת היועצת המשפטית של המשרד (עדות המפקח, פ2 עמ' 177 ש' 14-18).
 כך העיד המפקח בעניין השומה הראשית: **"הדיון פה נסב סביב השאלה היחידה, עופר אביבי היה או לא היה זה לא מעניין, השאלה היחידה שעומדת על סדר היום פה היא האם ההוצאות שהוצאו היו נדרשות על מנת לקיים את ההכנסה, שהמערער יהיה זכאי למעשה להכנסה"** (עמ' 178 ש' 13-16).

29. נתוני המחזור כפי שדווחו על ידי המערער היו כדלקמן (בש"ח):

2011 – 2,359,621.

2012 – 2,596,758.

2013 – 2,275,143.

2014 – 1,775,345.

2015 – 1,932,786.

30. נתוני הוצאות שכר עבודה והוצאות קבלני משנה כפי שדווחו על ידי המערער היו כדלקמן (בש"ח):

2011 – 891,932 (שכר עבודה), 1,215,717 (קבלני משנה).

2012 – 1,047,274 (שכר עבודה), 1,268,181 (קבלני משנה).

2013 – 1,074,410 (שכר עבודה), 947,725 (קבלני משנה).

2014 – 1,069,336 (שכר עבודה), 466,200 (קבלני משנה).

2015 – 890,851 (שכר עבודה), 736,400 (קבלני משנה).

סך הוצאות שכר עבודה מדווחות – 4,973,803.

סך הוצאות קבלני משנה מדווחות – 4,634,223.

31. לאחר ניכוי הוצאות שכר עובדים והוצאות קבלני משנה, דיווח המערער על הכנסה חייבת בעסקו כדלקמן (בש"ח):

2011 – 162,500.

2012 – 208,362.

2013 – 168,013.

2014 – 175,052.

2015 – 237,587.

32. מאחר שלא סופקו אסמכתאות כגון, הסכמי התקשרות עם אביבי ועם קבלני המשנה הנוספים והסכמי שכר עם עובדים, ועל רקע טענת המשיב כי לא עמדה עסקה אמיתית בבסיס החשבוניות, רף ההוכחה בו נדרש המערער לעמוד לצורך הוכחת גרסתו היה גבוה מהרגיל. דא עקא שהמערער לא עמד בו. בנוסף, המשיב סבר כי נתוני הדיווח של המערער הציגו תוצאה עסקית בלתי סבירה.

33. על רקע הטענה לחשבוניות פיקטיביות ונוכח פסילת ספרי המערער, עשה המשיב שימוש בסמכותו לפי סעיף 33(א) לפקודת מס הכנסה ולא התיר בניכוי את נתוני הוצאות שכר וקבלני המשנה המדווחים. סעיף 33(א) לפקודת מס הכנסה קובע: "פקיד השומה רשאי לסרב להתיר ניכוי הוצאות על פי חשבונות שהגיש נישום שלא ניהל פנקסים קבילים, ולשום את ההוצאות לפי מיטב שפיטתו". על רקע כל זה, ערך המשיב תחשיב כלכלי שעל פיו הוצאה השומה הראשית הנדונה בערעור זה.

גרסת המערער על מתן שירותי הפיקוח אינה סבירה

34. בחינת גרסת המערער על ההוצאות בהן עמד מעלה כי היא אינה סבירה, וזאת במובהק, וכי היא רוויית סתירות. לא ברור מה תכליתו של שירות הפיקוח על העמסת עופות מחומר הראיות עולה סתירה לעניין תכלית הפיקוח על העמסת עופות, האם נעשה מטעמים הומניים או מטעמי דת והלכה. המערער ציין בחקירתו כי "את הפיקוח עושים בשביל, בשביל העמסה הומנית... לא לשבור להם כנפיים, רגלים... כי כל, כל עוף שנשברים לו הכנפיים או הרגליים או משהו זה, הוא פסול" (פ' עמ' 17 ש' 7-15). לעומת זאת, מר שלמה רווה, שלטענת המערער עבד אצלו במתן שירותי כשרות על מזון וסלטים, ציין בפני חוקרי מע"מ כי אין בעיית פסלות מבחינת כשרות: "ש. תסביר לי בבקשה בעניין ההלכה מה זה אומר פיקוח בהעמסת עופות? ת. פעם היו בעיות של צומת גידים של עופות או כנפיים שבורות שאם יש בעיה כזו יכול להוות בעיה כשרותית. היום אין בעיה כי השוחט היום חייב להיות רב והוא בודק בעצמו" (הודעת רווה, עמ' 134 ש' 77-80 לתצהיר המשיב).

36. לא ברור מה טיבו של השירות שניתן

המערער ציין בתצהירו כי "אין הכרח כי העובד בפיקוח ישהה בשטח לול התרנגולות בזמן העמסה ודי בנוכחותו במשק בזמן זה, כדי ליצור אפקט הרתעתי בקרב העובדים האחראים על העמסת העופות" (סעיף 5 לתצהיר).

לא ברור כיצד שהייה של העובד בשטח המשק יצרה "אפקט הרתעתי" כאשר העמסת העופות נעשתה בתוך שטח הלול.

כך תאר המערער את עבודת המפקחים על העמסת העופות: "...אז מסתכלים קצת, מראים קצת. אהלן, אהלן, מה נשמע. ואחרי כמה דקות יוצאים החוצה. יכול לעשות לו כוס קפה בחדר של הלול, לחזור, לעבוד מצדי חצי שעה ליד המשאית..." (פ' עמ' 25 ש' 4-7).

זאת ועוד, מחומר הראיות עולה כי לא היה הכרח שיהיה מפקח בכל העמסה: "...היות ויש דרישה שנקראת 'נכנס ויוצא' הכוונה בהלכת מרתת יש מצב שלא היה מפקח בעת העמסה..." (הודעת רווה במע"מ, עמ' 130 ש' 32-33 לתצהיר המשיב).

37. עדויות שני עובדי המערער העלו סימני שאלה לגבי ביצוע עבודת הפיקוח

המערער זימן לעדות שני עובדים שלטענתו עבדו אצלו בפיקוח על העמסת עופות: מר אבישי שמש ומר יוסי פרלוב.

אלא שעדותם של העובדים, לא רק שלא סייעה למערער, אלא שהיא חיזקה את סימני השאלה לגבי מהות עסקו של המערער.

ראשית, הן שמש והן פרלוב העידו שמעולם לא התערבו בהעמסת העופות, ולמרות פרקי הזמן הממושכים בהם עבדו אצל המערער לא ידעו לנקוב בשמותיהם של המעורבים בהעמסות, למעט שמותיהם של ריאד וקאסם שהיו אחראים על צוות המעמיסים:

"עו"ד פיירשטיין: יצא לך להכיר, אתה מכיר גורמים נוספים מההעמסות, חוץ

מריאד וקאסם?

העד, מר שמש: לא.

עו"ד פיירשטיין: אף פעם לא נתקלתם?

העד, מר שמש: לא" (פ' עמ' 73 ש' 9-12).

וכן:

"עו"ד פיירשטיין: הכשרות עשתה עליך ביקורת?

העד, מר שמש: לא" (פ' עמ' 70 ש' 1-2).

ובהמשך:

"עו"ד פיירשטיין: אתה יכול לנקוב בשמות של מפקחים נוספים?....

העד, מר פרלוב: לא, אני הייתי לבד...

"עו"ד פיירשטיין: פרט לריאד וקאסם, האם אתה יכול לנקוב בשמות נוספים של

מעמיסים, נהגי משאיות?

העד, מר פרלוב: לא" (פ' עמ' 95 ש' 1-12).

שנית, אבישי שמש העיד, כי עבד אצל המערער במשמרת אחת בלבד בשבוע משום שרצה להשקיע את מרצו במציאת עבודה אחרת ולנצל את הזמן להכשרה מקצועית אחרת (פ' 1 עמ' 68 ש' 10-1). ברם, עדות זו אינה מתיישבת עם תקופת עבודתו של מר שמש אצל המערער שנמשכה שנתיים וחודשיים (דו"ח ממערכת שכירים, נספח י"ג לתצהיר המשיב) ועם העובדה שעבד (גם לפני וגם אחרי עבודתו אצל המערער) כאיש אחזקה בשכר שנתי של 54,000-65,000 ש"ח, דהיינו, בשכר חודשי של כ-5,000 ש"ח עבור 5 ימי עבודה בשבוע (פלט שע"מ, נספח י"ד לתצהיר המשיב) כאשר אצל המערער הרוויח 1,000 ש"ח עבור 3 שעות פיקוח על העמסה.

איזה היגיון יש בהעדפת עבודה בהיקף של 40 שעות בחמישה ימים בשבוע על פני עבודה בהיקף של 3-4 שעות עבודה בלילה אחד בשבוע, עבור אותו שכר? העד נשאל על כך במהלך חקירתו הנגדית אך תשובתו לא הניחה את הדעת:

"עו"ד פיירשטיין: השאלה המתבקשת היא מדוע עזבת עבודה שעובדים בה 12 שעות בחודש, תמורת 4,500 שקלים כדי לעבוד בעבודה שעובדים בה אני מניח משרה מלאה.

העד, מר שמש: לדעתי, כן, לדעתי זו עבודה לא בריאה הכי. זה לא משהו, זה לא עבודה קלה" (פ' 1 עמ' 71 ש' 4-1).

שלישית, מר שמש לא זכר מתי התחיל לעבוד אצל המערער ואת משך תקופת עבודתו:

"עו"ד פיירשטיין: ... אתה לא זוכר מתי התחלת לעבוד אצלו כשאתה כותב תצהיר?

העד, מר שמש: כן. אמרתי שהכרתי אותו בסביבות 2011-2012 והתחלתי לעבוד.

עו"ד פיירשטיין: ואחרי שנתיים התחלתם לעבוד?

העד, מר שמש: לא אחרי שנתיים, לא" (פ' 1 עמ' 72 ש' 21-18).

רביעית, תהיות עולות גם בהקשר לעובד יוסי פרלוב: למרות שפרלוב עבד אצל המערער יותר מ-4 שנים, משכורתו הייתה קבועה ותמיד על בסיס משמרת אחת בשבוע, לא פחות ולא יותר. פרלוב טען שנהג להגיע לפני המעמיסים ולהישאר עד סוף העמסה, אולם תיאור זה אינו מתיישב עם תיאור מלאכת הפיקוח המבוססת על אלמנט ההרתעה, "מירתת"/"נכנס ויוצא".

חמישית, גם המערער אישר כי, מעולם לא התערב במשלוחי העופות ומעולם לא נעשתה עליו ביקורת:

"עו"ד פיירשטיין: שנים שסיפקת את השירות של הפיקוח, קרה שהתערבתם במשלוחים?

העד, מר אלימלך: לא, לא. לא זכור לי, נדיר" (פ' 1 עמ' 25 ש' 13-12).

"עו"ד פיירשטיין: היה לך ביקורת? נעשתה לך, קראו לך לבירור?

העד, מר אלימלך: לא. לא" (פ' 1 עמ' 26 ש' 7-6).

38. המערער לא ערך הסכמי התקשרות עם העובדים ועם קבלני משנה

"העד, מר אלימלך: לא. מה? עובדים עוזבים מהיום למחר, אז אין לי הסכמים איתם.

עו"ד פיירשטיין: הסכמי התקשרות עם קבלני משנה?
העד, מר אלימלך: האמת שהסכמי התקשרות לא, עם הקבלנים לא היה לי הסכם" (פ' עמ' 32 ש' 27-31).

39. המערער לא ערך שיבוץ של עובדים/קבלני משנה וכלל לא זכר את שמותיהם
"העד, מר אלימלך: אבל לא, לא שמרתי שיבוץ של עובדים. כי זה לא מעניין לאן, לאן, איזה עובד הלך לאן" (פ' עמ' 35 ש' 25-26).

וכן:

"העד, מר אלימלך: עוד פעם, לא שמרתי שום שיבוץ של עובדים" (פ' עמ' 42 ש' 28).

בהמשך חקירתו הנגדית, לאחר שחזר מהפסקה, שינה המערער את גרסתו באופן המטיל ספק במהימנות עדותו:

"העד, מר אלימלך: אבל בוודאי. בוודאי. היה סידור בכתב. אני צריך לדעת לעצמי גם. ודאי שהייתי עורך, הייתי כותב לאיזה מושב הלך כל בן אדם. אבל ברגע שהתחשבנתי עם..." (פ' עמ' 46 ש' 27-28).

40. תמוה כי המערער לא זכר את שמות עובדיו או את שמות קבלני המשנה שהעסיק:
"העד, מר אלימלך: "של עובדים? לא. אני לא זוכר שמות של עובדים" (פ' עמ' 39 ש' 1).

וכך גם לגבי לעניין קבלני המשנה שהעסיק לטענתו:

"עו"ד פיירשטיין: היו לך קבלני משנה נוספים?

העד, מר אלימלך: אחרי עופר היה לי עוד איזה, עוד חברה. אני לא זוכר את השם שלה..." (פ' עמ' 48 ש' 29-31).

ובהמשך:

"עו"ד פיירשטיין: אתה לא זוכר עם מי עשית עסקות,

העד, מר אלימלך: לא זוכר את השם" (פ' עמ' 49 ש' 15-16).

וכן:

"העד, מר אלימלך: אני לא זוכר. באמת שאני לא זוכר. אני חושב זה היה ח.י שטרן או משהו" (פ' עמ' 49 ש' 22).

ובהמשך עדותו:

"עו"ד פיירשטיין: מי היה בעל החברה? התקשרת עם חברה שמצאת באינטרנט.

העד, מר אלימלך: אין לי מושג, אני מסביר לך...

עו"ד פיירשטיין: ויש לך רישומים?

העד, מר אלימלך: עוד פעם שיבוצים?

עו"ד פיירשטיין: כן.

העד, מר אלימלך: לא, אין לי שיבוצים" (פ' עמ' 51 ש' 18-8).

41. עדותו של ר"ח אפל כלל לא תרמה להבהרת הקושיות:

ראשית, ר"ח אפל לא הכיר את עובדי המערער ולא ידע לומר אם בפועל סיפקו את שירותי הפיקוח, אם לאו:

"העד, ר"ח אפל: הוכחות על ביצוע תלושי השכר, אני לא מתעסק עם העובדים, אני בסך הכול מקבל הוראות להראות תלושי שכר לעובדים. אני לא תמיד מכיר את העובדים גם של הנישום" (פ' עמ' 105 ש' 32-30).

שנית, ר"ח אפל לא הכיר את קבלני המשנה שהעסיק המערער ולא ידע אם סיפקו לו את שירותי הפיקוח:

"עו"ד פיירשטיין: האם יש לך ידיעה שקבלני המשנה סיפקו שירות?

העד, ר"ח אפל: שוב, על פי מידע שקיבלתי מהנישום ועל פי חשבוניות שהתקבלו מקבלן המשנה" (פ' עמ' 106 ש' 9-7).
ובהמשך:

"מבחינתי אני לא, לא יכול להגיד לך שאני על פי החשבונית יכול לדעת אם בוצעה עבודה, לא. אני קיבלתי חשבונית, מבחינתי זו ההוצאה שצריכה להירשם בספרים" (פ' עמ' 106 ש' 31-29);

"אני לא בודק כל חשבונית מה עומד מאחוריה" (פ' עמ' 108 ש' 27-26).

גרסת המערער על ההוצאות בהן עמד אינה סבירה מבחינה כלכלית

42. המערער מסר בעדותו כי **"בכל מושב היה מפקח אחד. היה, בא מפקח, גומר את ההעמסה, היה עובד 3-4 משאיות, בסביבות 3-4 שעות וזהו היה מראה את עצמו" (פ' עמ' 18 ש' 13-12).**

לפי עדות העובד שמש:

"עו"ד פיירשטיין: כמה זמן היית שם?

העד, מר שמש: בערך שעתיים, שלוש. תלוי, 3 שעות" (פ' עמ' 67 ש' 30-29).

43. לטענת המערער, השכר לפיקוח על העמסה יחידה לעובד שכיר עמד על 1,000 ש"ח, דהיינו, שכר של כ- 400 ש"ח לשעת פיקוח (לפי 2-3 שעות למשמרת) (סעיף 7 לתצהיר המערער; פ' עמ' 36 ש' 22; פרוטוקול תרשומת, נספח ו' לתצהיר המשיב):

"כב' הש' סרוסי: כמה אדוני אמר שכל אחד קיבל להעמסה?

העד, מר אלימלך: 1,000 שקלים.

כב' הש' סרוסי: 1,000, וכמה אדוני קיבל?

העד, מר אלימלך: 2,000" (פ' עמ' 21 ש' 29-26).

וכן:

"כב' הש' סרוסי: כלומר מפקח עבור 3-4 שעות היה מקבל 1,000 שקלים.

**העד, מר אלימלך: כן. עבור ה-3 ולנסוע. דלק שלו, אוטו שלו" (פ' עמ' 21 ש' -32
33 ראו גם עמ' 22 ש' 28 עד עמ' 23 ש' 4).**

44. שכר זה אינו סביר על פניו מבחינה כלכלית בהתחשב בטיב העבודה, זמן ביצועה ובעיקר בעובדה שלא נדרשו כישורים מיוחדים לביצועה ובהינתן כי בוצעה על ידי סטודנטים בתקופת לימודיהם (פרלוב) או על ידי עובדים "בין עבודות" (שמש).

45. בסעיף 80 לסיכומיו, אישר המערער כי: **"בענייננו, אין מחלוקות, כי במסגרת פעילות עסקו של המערער בתחום שירותי הפיקוח על העמסת עופות, סופקו לחב' עוף ירושלים עובדים, בלתי מקצועיים, חסרי השכלה, ללא דרישה למומחיות כלשהי, שכל תפקידם היה לעמוד ולהסתכל על אופן העמסת העופות".**
46. מר ציון שלומי, מי שערך את התחשיב הכלכלי מטעם המשיב (להלן: **"הכלכלן"**), העיד כי לא נדרשה כל מומחיות מעובדי המערער:

"ממש לא, שום מומחיות. לראות אם מישו זורק ומתנהג באלימות לבעל חי, אנשים גם מתחת לגיל 12 יכולים להסתכל ולומר מה התוצאה" (פ' עמ' 123 ש' 13-14).

47. העובד פרלוב לא ידע לספק הסבר משכנע לגובה גובה שכרו בהינתן כי תפקידו התמצה ב-**"לעמוד ולהסתכל על אופן העמסת העופות"**:

"עו"ד פירשטיין: אני אשאל אחרת. אתה אמרת שזה שעתיים שלוש כל העמסה, 4 פעמים בחודש, כלומר אנחנו מגיעים לסדר גודל של בין 8 ל-12 שעות, נכון?"

העד, מר פרלוב: נכון...

עו"ד פירשטיין: אני שואל, 450 שקלים לשעה, גם כיום, לא כסטודנט, האם זה נשמע לך שכר סביר לעבודה, פרופורציונלי?"

העד, מר פרלוב: מי אני שאשפוט? לא יודע, אתה שואל אותי שאלה" (פ' עמ' 100 ש' 29 עד עמ' 101 ש' 3).

48. חוסר הסבירות שבגובה השכר מתעצם כשלוקחים בחשבון את העובדה שעבודת העובד יכולה להסתכם גם בדקות ספורות:

"...הכוונה שהפיקוח לא צמוד אלא יוצא ונכנס זה על פי ההלכה שהכוונה שיהיה 10 דקות אולי שעה אולי שעתיים..." (הודעת אביחי גיא, נספח י"א עמ' 68 ש' 3 לתצהיר המשיב).

גם המערער העיד כי העובד **"לא חייב להישאר עד סוף ההעמסה. אלא אם כן זה היה 3-4 משאיות" (פ' עמ' 18 ש' 20-21).**

49. חוסר הסבירות שבגובה השכר בולט גם על רקע טענת המערער כי כל עובד היה מפקח על משק אחד בלילה, ולא יותר מכך, למרות שהמערער סיפק שירותי פיקוח לכמה משקים בלילה ולמרות הסמיכות הגאוגרפית בין המשקים:

"כב' הש' סרוסי: למה אותו אדם שהיה בהעמסה אחת לא המשיך להעמסה אחרת במושב אחר?

העד, מר אלימלך: הם לא, הם לא המשיכו, זה היה, זה היה העבודה. הם לא המשיכו הלאה" (פ' עמ' 20 ש' 26-30).

50. בחינה כלכלית של התקשרות המערער, הן עם עובדיו והן עם קבלני המשנה, מביאה לתוצאה כלכלית שאינה סבירה באופן קיצוני, כפי שיוסבר להלן.

המערער הצהיר **"בעסק שבבעלותי העסקתי כ- 21 עובדים אשר עסקו בעבודות בתחום הכשרויות וביניהן פיקוח על העמסת עופות"** (סעיף 6 לתצהיר המערער).

(במסגרת עדותו בבית המשפט שינה את גרסתו וציין כי היו לו 12-19 עובדים בתקופת השומה: **"אני חושב... בין 12 ל- 19"** (פ' עמ' 23 ש' 24)).

כזכור, עובדי המערער שהובאו לעדות ציינו כי עבדו 4-5 פעמים בחודש בהעמסות (בתדירות של אחת לשבוע, סעיף 4 לתצהיר פרלוב, סעיף 12 לתצהיר שמש).

בהינתן נתונים אלו, שהוצגו על ידי המערער, מתקבלת תוצאה של 84-105 העמסות בחודש ו- 1008-1260 העמסות בשנה, תחת הנחת עבודה של 21 עובדים בפיקוח על העמסת עופות (לגבי עובדים בתחום "הכשרות על מזון וסלטים", ראו הדיון להלן).

אין עוררין כי המערער קיבל מהלקוח (יורה דעה/עוף ירושלים) תשלום של 2,000 ש"ח בגין כל פיקוח על העמסה (פ' עמ' 131 ש' 7-2).

מכפלת תשלום זה במספר העמסות השנתיות מביאה לתוצאת מחזור של 2,016,000-2,520,000 ש"ח לשנה.

משמעות הדברים היא, שעל מנת "לייצר" מחזור של 2,016,000- 2,520,000 ש"ח, שקרוב בערכו למחזור שדווח על ידי המערער בדוחותיו (2,596,758-1,775,345 ש"ח), די היה בהעסקת העובדים השכירים ולא היה צורך בהעסקת קבלני משנה.

קל וחומר שלא היה צורך בהעסקת קבלני משנה בהיקף ההוצאות שדיווח המערער בדוחותיו.

המערער לא סיפק הסבר לחוסר הסבירות הבולט שעולה מהנתונים שהוא בעצמו סיפק.

51. זאת ועוד, המערער טען כי שכר קבלני משנה לביצוע פיקוח על העמסת עופות שעל עבודתם כלל לא הרוויח, ואף נגרם לו הפסד.

המערער טען כי קיבל מ"יורה דעה" סכום של 2,000 ש"ח עבור כל העמסה ושילם לאביבי, כקבלן משנה, סכום זהה של 2,000 ש"ח עבור כל העמסה:

"העד, מר אלימלך: לעופר אביבי שילמתי 2,000 שקלים להעמסה. לעופר אביבי הוצאתי את העבודה ללא רווח" (פ' עמ' 43 ש' 7-8).

כאשר התבקש להסביר את חוסר ההיגיון שבכך, השיב: **"כי עופר אביבי עשה עבודה מבחינתי נהדרת. הייתי יכול לסמוך עליו"** (פ' עמ' 43 ש' 10).

אין בתשובת המערער כדי להסביר את חוסר ההיגיון הכלכלי המובהק שבהעסקת קבלן משנה ללא רווח (ואף בהפסד, ראו להלן).

52. יתירה מכך, לא רק ששכירת שירותיו של אביבי הייתה חסרת כל היגיון כלכלי אלא שהמערער הגדיל לעשות כאשר שילם לאביבי מידי חודש "בנוס", שטיבו לא הוברר, ובכך הפך את העסקתו של אביבי לא רק לבלתי כדאית כלכלית, כי אם להעסקה שבצידה הפסד.

כאשר לוקחים בחשבון את העובדה שההתקשרות עם אביבי נמשכה כמה שנים ובהיקף כספי של כמיליון ש"ח בשנה, מתקבלת תוצאה של אי סבירות כלכלית מובהקת.

53. זאת ועוד, המערער מסר בעדותו כי עובדיו עבדו "בלי יוצא מן הכלל עבדו 4 העמסות בחודש" (פ' עמ' 36 ש' 32). המערער ציין כי השכר לעובד עבור פיקוח בודד עמד על 1,000 ש"ח (פ' עמ' 36 ש' 22).

אם כך, לא ברור מדוע נדרש המערער לשכור בנוסף את שירותיהם של קבלני המשנה, שהעמיסו על עסקו עלויות בלתי סבירות ואף הובילו להפסדים, כאשר היו לו ממילא עובדים שכירים לביצוע העבודה.

לשון אחר, לא ברור מדוע הסכים המערער לשלם לקבלן משנה פי 2 ממה ששילם לעובד שכיר שלו ועוד להוסיף לו "בנוס".

שאלה זו, על כל כובד חוסר הסבירות הכלכלי המובהק שהיא מעלה, נותרה ללא מענה.

54. ניתן להגיע למסקנה, שגרסת המערער לוקה בחוסר סבירות כלכלית קיצונית, גם מכיוון נוסף.

המערער ציין כי אביבי פיקח על כמה משקים בלילה:

"עופר יכול היה לצאת לי ל-3 העמסות בערב. 3 העמסות בערב" (פ' עמ' 44 ש' 33).

וכן:

"העד, מר אלימלך: אני אומר לפחות 3 העמסות, זה 6,000 שקלים ללילה.

כב' הש' סרוסי: אדוני זוכר סכום כזה?

העד, מר אלימלך: כן, בוודאי. בוודאי" (פ' עמ' 55 ש' 5-2).

כן העיד כי אביבי יצא "כל יום", "5 פעמים בשבוע", "במשך 6 שנים" (פ' עמ' 48 ש' 18-25).

המערער אישר כי אביבי "עשה כמעט 50% מהעסק שלי" (פ' עמ' 44 ש' 30).

יוצא אפוא כי אביבי פיקח על כ- 60 העמסות בחודש ועל כ- 720 העמסות בשנה, דהיינו, הוצאות המערער על העסקת אביבי עמדו לפי דבריו על כ- 1,440,000 ש"ח לשנה.

אם אביבי "ייצר" למערער מחזור של כ- 1.4 מיליון לשנה, מצד אחד, ועובדיו "ייצרו" לו מחזור של 2,016,000-2,520,000 ש"ח לשנה, מצד שני, היה על המערער לדווח על מחזור של כ- 4 מיליון לשנה.

ברם, המחזור המדווח של המערער עמד על 1.9-2.5 מיליון לשנה, על פי דיווחיו שלו.

55. זאת ועוד, אם נקזז את המחזור המתקבל כתוצאה מעבודתו של אביבי (1.4 מיליון) מהמחזור המדווח של המערער, תיוותר יתרת מחזור של כ-מיליון ש"ח השקולה ל-500 העמסות לשנה ול-42 העמסות לחודש בגין עבודת העובדים השכירים. תחת הנחה שכל עובד מפקח על 4-5 העמסות בחודש (פעם בשבוע, לפי עדויות העובדים), מספר העובדים המועסקים בפיקוח היה צריך לעמוד על 8-10 עובדים, וזאת בניגוד לגרסת המערער לפיה העסיק 19-21 עובדים (לגבי העובדים שעסקו לכאורה בתחום "כשרות במזון", ראו להלן).

56. יתירה מכך, גרסת המערער אף אינה מתיישבת עם עדותו של מר ישראל חדד, שכיום, אחראי על הפיקוח על העמסת עופות מטעם מותג הכשרות "יורה דעה". מעדותו של חדד אנו למדים, כי על אף השינוי שחל במערך הפיקוח על העמסת עופות, משמרת של פיקוח על העמסה נמשכת כיום במוצא כ-8 שעות וכי מפקח מגיע ליותר ממשק אחד בלילה. כלומר, בניגוד לגרסת המערער, משמרת אינה נמשכת 3-4 בלבד ומפקח אחד אינו מוגבל לפיקוח על משק אחד בלילה: **"כב' הש' סרוסי: יש 10 משאיות בהעמסה? בלילה אחד, 10 משאיות? העד, מר חדד: אתמול היה 17" (פ' עמ' 82 ש' 13-14).**

ולגבי משך זמן העמסה:

"העד, מר חדד: נסעתי, יצאתי מהבית בסביבות 20:30...הגעתי הביתה 5:00 ומשהו" (פ' עמ' 82 ש' 23-25).

"העד, מר חדד: העבודה היא, העבודה היא אמורה להיות 8 שעות" (פ' עמ' 83 ש' 8).

חדד העיד כי מפקח עובד ביותר מאתר אחד במשמרת (פ' עמ' 83 ש' 17-18): **"העד, מר חדד: לפעמים אני נגיד, סתם דוגמה, יוצא עכשיו לרעים, או. קיי? לקחנו שתי משאיות ובכיסופים יש לי עוד 4 משאיות. הוא מתחיל ברעים, סיים את השתיים, עברנו, אני עובר איתו ביחד לכיסופים, מסיים איתו שם והולך הביתה" (פ' עמ' 83 ש' 24-27).**

"כב' הש' סרוסי: אז על העמסה כזאת, כמה מקבלים?

העד, מר חדד: אני מקבל, אני מקבל נטו 10,000 פלוס רכב. אני מחויב לצאת ל-10" (פ' עמ' 82 ש' 32-33).

המערער אישר דברים אלו בעדותו:

"העד, מר אלימלך: ישראל הוא כאילו אחראי עליי. ישראל עושה, אני יודע שהוא גם כן עובד, עושה 10 העמסות בחודש. ואני יודע שהוא מקבל ממנו רכב צמוד. לי משלם דלק, עוזר לי כאילו בקטע של הוצאות רכב. ואני עושה גם כן בין 8 ל-10 העמסות. בעבור 10,000 שקלים בתלוש" (פ' עמ' 50 ש' 29-32).

57. בהתבסס על דברים אלו, חישוב אריתמטי פשוט מוביל למסקנה הבאה:

בהינתן כי משמרת פיקוח כוללת 8 שעות עבודה ומשתרעת על יותר ממשק אחד ונוכח העובדה שחדד והמערער מפקחים כיום על 10-12 העמסות בחודש ומשתכרים בגין סך של 10,000 ש"ח בחודש (לפני הוצאות רכב ותנאים סוציאליים), השכר להעמסה אחת עומד על סך של 833-1,000 ש"ח והשכר לשעת עבודה אחת של העמסה עומד על סך של 103-125 ש"ח (על כך שחדד פיקח על 10-12 העמסות בחודש ועל כך שהעמסה כוללת כ- 8 שעות עבודה, ראו פ' עמ' 59 ש' 15-19, עמ' 60 ש' 15-16, עמ' 78 ש' 13-19, עמ' 83 ש' 8).

יוצא מכך, שהמערער שילם לסטודנטים ולעובדים אחרים שלו, שהם פחות בכירים ממי שכיום אחראי עליו, מר ישראל חדד, סכום לא הגיוני של 400 ש"ח לשעה (אם המשמרת הייתה בת 2-3 שעות) או סכום של 250-330 ש"ח לשעה (אם המשמרת הייתה בת 3-4 שעות) כאשר הוא עצמו, וגם חדד, מקבלים כיום שכר של 103-125 ש"ח לשעת עבודה בגין פיקוח על העמסת עופות. הייתכן?

אין כל היגיון כלכלי בטענה כי עובדיו השכירים של המערער השתכרו לשעת עבודה פי שניים עד פי שלושה ממה שהוא משתכר כיום בגין אותה עבודה. זאת, מבלי לגרוע מהמסקנה כי שכר העובדים, כשלעצמו, אינו סביר מבחינה כלכלית, בהתחשב בטיב העבודה ובהיקפה.

58. הנה כי כן, קיים קושי לא מבוטל לקבל את גרסת המערער העומדת בניגוד חריף לכל היגיון של סבירות כלכלית וסותרת את התכלית העסקית הבסיסית לפיה בעל עסק מבקש להשיא את רווחיו, ולא להיפך.

בכל הכבוד, לא ניתן לקבל גרסה לפיה המערער שילם לעובדיו השכירים שכר של 1,000 ש"ח נטו עבור 2-3 שעות עבודה, בגין עבודה שלא נדרשה לה כל מומחיות, שעיקרה הוא "לראות ולהיראות", וכאשר המערער מאשר כי העסיק את קבלן המשנה אביבי במחירי הפסד.

הסבר על השומה הכלכלית שערך המשיב

59. מחומר הראיות עולה כי טיב השירות שקיבל המערער אינו ברור והסכומים שהוא שילם עבור אותו שירות אינם סבירים מבחינה כלכלית.

כפי שצוין לעיל, אין כל היגיון בתשלום שכר של 1,000 ש"ח לעובד שכיר, שעבודתו נמשכה 2-3 שעות, ואין כל היגיון בתשלום תמורה של 2,000 ש"ח בתוספת בונוס לקבלן משנה, כאשר מדובר בעבודה שלא נדרשים לה ידע או מקצועיות ושהיא במהותה "לראות ולהיראות".

בנסיבות אלו, ועל רקע פסילת ספרי המערער, צדק המשיב כאשר הסתייע בתחשיב כלכלי לצורך חישוב ההוצאות בהן עמד המערער.

60. לפי סעיף 33(א) לפקודת מס הכנסה: "פקיד השומה רשאי לסרב להתייר ניכוי הוצאות על פי חשבונות שהגיש נישום שלא ניהל פנקסים קבילים ולשום את ההוצאות לפי מיטב שפיטתו".

- המשיב היה רשאי לעשות שימוש בסמכותו זו ולא להתיר בניכוי את הוצאות השכר ואת הוצאות קבלני המשנה שדרש המערער בדוחותיו.
61. הנחת מוצא ראשונה של התחשיב הכלכלי הייתה קבלת המחזור המדווח של המערער בתקופת השומה (2011-2015).
- הנחת מוצא שנייה של התחשיב הכלכלי הייתה כי בגין כל העמסה קיבל המערער תשלום על סך 2,000 ש"ח מהלקוח (פ' 15 עמ' 22 ש' 31-30).
- באמצעות שתי הנחות מוצא אלו, שהמערער אינו חולק עליהן, ניתן היה לקבוע את מספר ההעמסות השנתי שבהן ניתנו שירותי פיקוח מטעם עובדי/קבלני המערער (מחזור לשנה מחולק בתשלום להעמסה).
62. מחלוקת מספר העמסות השנתי ב- 12 התקבל הנתון של מספר העמסות החודשי בתקופת השומה, כמפורט להלן:
- 2011 - 98 העמסות לחודש.
 - 2012 - 108 העמסות לחודש.
 - 2013 - 95 העמסות לחודש.
 - 2014 - 74 העמסות לחודש.
 - 2015 - 80 העמסות לחודש.
63. בשלב הבא, היה על המשיב לחלץ מהנתון של מספר ההעמסות החודשיות את מספר העובדים שעבדו בהעמסות אלו.
- לצורך כך קבע המשיב נתון אקסוגני לפיו כל עובד עבד 12 משמרות בחודש בתדירות של 3 משמרות בשבוע.
- נתון נוסף עליו הסתמך המשיב הוא כי בכל העמסה עבד עובד אחד בלבד, כדברי הכלכלן:
- "הנתון הקריטי פה באמת כמה עובדים יש בפינוי, בהעמסה, זה הנתון, ועל הנתון הזה נראה לי, נדמה לי, למיטב זיכרוני, שהמערער לא ערער, והוא נתון קריטי פה בתחשיב, נתון אקסוגני..."** (פ' 25 עמ' 124 ש' 11-7).
- המערער לא חלק על נתון זה:
- "העד, מר אלימלך: בן אדם אחד.**
- עו"ד פיירשטיין: בהעמסה אחת.**
- העד, מר אלימלך: נכון"** (פ' 15 עמ' 20 ש' 24-23).
64. מחלוקת הנתון של המספר הכולל של ההעמסות החודשיות בנתון של מספר ההעמסות החודשי בהן עבד כל עובד התקבל הנתון של מספר העובדים שעבדו אצל המערער בפיקוח על העמסת עופות.
- התקבלו הנתונים הבאים:
- 2011 – 8.2 עובדים.
 - 2012 – 9 עובדים.
 - 2013 – 7.9 עובדים.

2014 – 6.2 עובדים.

2015 – 6.7 עובדים.

65. כעת היה על המשיב לקבוע את שכרו של כל עובד.

המשיב יצא מנקודת הנחה, שאין עליה מחלוקת מבחינת המערער, כי מדובר בעבודה פשוטה שאינה דורשת כל מומחיות (סעיף 80 לסיכומי המערער) וכי משך העבודה הוא קצר ועומד על 2-3 שעות למשמרת העמסה וכי לא נדרש מהמפקח להיות נוכח לאורך כל ההעמסה (פ' 18 עמ' 19-21).

לאור זאת, הכלכלן מטעם המשיב קבע את שכרו החודשי של העובד על סך של 4,800 ש"ח עבור 12 העמסות בחודש, דהיינו, לפי בסיס של 400 ש"ח למשמרת פיקוח על העמסה.

בנוסף לכך, הכלכלן העריך את ההוצאות הנלוות לשכר ב- 50% תוספת והגיע לשכר חודשי לעובד על סך של 7,200 ש"ח.

66. משהיו בידי המשיב שני הנתונים הבאים: מספר העובדים הנדרש לכל שנת מס לצורך ייצור המחזור עליו דיווח המערער בדוחותיו והנתון של השכר החודשי של כל עובד, ניתן היה לאמוד את הוצאות השכר השנתיות של המערער בכל שנת מס. המשיב אמד את הוצאות השכר של המערער בתקופת השומה כדלקמן (בש"ח):

2011 – 707,886.

2012 – 779,027.

2013 – 682,543.

2014 – 532,604.

2015 – 579,836.

67. כפועל יוצא, יתרת הוצאות השכר שתבע המערער בדוחותיו לא הותרו בניכוי, כדלקמן (בש"ח):

2011 – 1,399,763.

2012 – 1,536,428.

2013 – 1,339,592.

2014 – 1,002,933.

2015 – 1,047,415.

אין לקבל את טענות המערער כנגד השומה הכלכלית

68. המערער טען כי המשיב התבסס על הנחת יסוד שגויה לפיה עובדי המערער הועסקו 12 משמרות בחודש, במקום לקבוע כי הם הועסקו רק 4 משמרות בחודש. כתוצאה מהחישוב השגוי התקבל נתון של מספר עובדים קטן יותר ממספר העובדים שהועסקו בפועל על ידי המערער. טענה זו אין בידי לקבל.

מהנימוקים שפרטתי לעיל, לא מצאתי לקבל את עדות העובדים ואת עדות המערער לעניין תדירות ההעמסות החודשי של העובדים. קביעת המשיב בתחשיב הכלכלי לפיה כל עובד עבד 3 משמרות בשבוע, ו-12 משמרות בחודש, היא קביעה סבירה בהתחשב בטיב עבודת הפיקוח ובעובדה שבוצעה בלילות.

69. המערער טען כי גובה המשכורת החודשית לעובד חושב לפי 12 ימי עבודה בחודש, ולא לפי 20 ימי עבודה בחודש, כמקובל במשק.

טענה זו אין בידי לקבל.

ראשית, לו היה המשיב מחשב את שכר העובד לפי משרה מלאה הכוללת כ-20 ימי עבודה בחודש, מספר העובדים אשר היה נדרש לייצר את מספר העמסות המדווח (בהסתמך על נתוני המחזור המדווח) היה נמוך משמעותית ממה שנקבע בתחשיב ובהתאם היו קטנות הוצאות השכר המותרות בניכוי למערער, כלומר היה בכך לפגוע במערער.

שנית, בהתחשב בעובדה שמדובר בעבודת פיקוח הנעשית בלילות, תדירות של 3 העמסות בשבוע היא תדירות סבירה וגם עולה בקנה אחד עם תדירות העבודה של ישראל חדד והמערער כיום (העובדים אצל אביחי גיאת).

לאור זאת, לא היה מקום לקבוע את גובה המשכורת לעובד לפי "משרה מלאה".

70. המערער טען כי קביעת משכורת לעובד בסכום של 7,200 ש"ח לחודש, לפי התחשיב הכלכלי, הייתה שרירותית.

טענה זו אין בידי לקבל.

המשיב קבע שכר סביר העומד על 400 ש"ח להעמסה (כזכור, העמסה נמשכה 2-3 שעות) ולאחר מכן הוסיף תוספות נלוות לשכר בשיעור נדיב של 50%:

"אני נתתי 50 אחוז תוספת סוציאלית שהוא משלם, אין דבר כזה בעולם" (פ' עמ' 138 ש' 23-24).

קביעת שכר של 7,200 ש"ח לעבודת פיקוח שאינה דורשת מקצועיות וידע, בהיקף של חצי משרה הכולל 12 ימי עבודה בחודש, היא סבירה בהחלט.

הסביר זאת הכלכלן מטעם המשיב בעדותו:

"...12 ימי עבודה זה לא הרבה, חצי משרה כדי לקבל משכורת של 7,200, משרה מלאה זה כבר 15 אלף שקל, זה כמעט השכר שלי, קצת יותר, אבל זה כמעט השכר של עובד ברשות המסים, לא מתחיל אבל עובד בינוני, אז ממה נפשך?" (פ' עמ' 130 ש' 25-29).

וכן:

"לפי הטבלה הזאת 7,200 זה שכר לחודש עבור 12 יום, לא לשכוח, 12 יום. חודשים בשנה זה 12, קרוב ל-86, 87 אלף שקל שכר שנתי לעובד" (פ' עמ' 128 ש' 9-10).

יצוין כי לשיטתו של ר"ח של המערער, מר אפל, שיעור תוספות נלוות לשכר עומד על שיעור נמוך מ- 50% (פ' עמ' 112 ש' 9). גם מעדויות העובדים עלה כי הזכויות הסוציאליות היו מגולמות בשכרם (עדות אבישי שמש, פ' עמ' 68 ש' 32).

הנה כי כן, אין בסיס לטענת המערער כי שכר העובדים נקבע על ידי המשיב באופן שרירותי. להיפך, נראה כי המשיב קבע את שכר העובדים על בסיס מקל. קביעת שכר חודשי ל"משרה מלאה" לפי סכום של כ- 15,000 ש"ח, לעבודה שהיא במהותה "לראות ולהיראות", היא קביעה מקלה.

זאת ועוד, בהינתן שהיה על המשיב לבסס את התחשיב על הערכות, בהעדר נתונים שסופקו על ידי המערער, יש להכיר במגבלות המשיב לדייק את שומתו ודי בכך שהיא עומדת במבחני הסבירות (ע"א 4493/12 צדוק ביבי נ' מדינת ישראל פקיד שומה ירושלים 1 [פורסם בנבו] 13.4.2014).

אף אם היה מוצא בית המשפט כי היה מגיע לתוצאה אחרת מזו אליה הגיע פקיד השומה, הוא לא ימיר את שיקול דעת פקיד השומה בשיקול דעתו ולא יתערב בשומה, כל עוד היא עומדת במבחני הסבירות.

71. המערער קבל על כך, שבכל הנוגע לצד ההכנסות, הכלכלן קיבל את המחזור המדווח אולם, בכל הנוגע לצד ההוצאות, הוא התנער מההוצאות המדווחות. טענה זו אין בידי לקבל.

דווקא קבלת המחזור המדווח כנקודת מוצא, הקלה עם המערער. אילו היה הכלכלן עורך את החישוב הכלכלי אחרת, דהיינו, לפי הנחת מוצא של קבלת העלויות המדווחות, כי אז המחזור היה גבוה משמעותית מהמדווח, וכנגזרת מכך חבות המס בשומות הייתה גדלה בהתאמה, שכן היחס שקבע המשיב בין הוצאה להכנסה היה צריך להישמר.

כך הסביר זאת הכלכלן במסגרת עדותו:

"ש: קיבלת את המחזור המדווח?"

ת: כן.

ש: אוקיי.

ת: וזו הנחה מאוד שמרנית, מכיוון שאילו יתברר, בסופו של עניין, שההוצאות, התשלומים שהוא הוציא עבור שכר עבודה ותשלום לקבלן משנה בגין העבודה, אם ההוצאות האלה יהיו נכונות אז התחשיב היה אמור להעלות את המחזור, זאת אומרת, אם רמת ההוצאות כל כך גבוהה אז לא יכול להיות שהם מייצרים רק 1,900,000 מחזור, למשל ב-2015" (פ' עמ' 125 ש' 16-7).

ובהמשך:

"אם יתברר שההוצאה שלו הייתה הרבה יותר גדולה, אותו יחס צריך להישמר, והיחס הזה עולה בחישוב המחזור מהקניית אל המחזור" (פ' עמ' 125 ש' 30-29).

72. המערער טען כי שגה המשיב כאשר התעלם במסגרת התחשיב הכלכלי מההוצאות ששולמו לקבלני המשנה וביניהם לאביבי.

טענה זו אין בידי לקבל.

שעה שהמערער טען כי העסיק כ- 20 עובדים, הן בפקוח על העמסה והן ב"כשרויות מזון", כאשר לפי התחשיב די היה במספר קטן יותר של עובדים שכירים כדי לייצר את המחזור המדווח של המערער, צדק הכלכלן כאשר קבע כי לא היה צורך בשכירת שירותים של קבלני המשנה וכי הם לא היו חיוניים לייצור המחזור המדווח:

"כב' הש' סרוסי: ... אני מבינה שאדוני לקח את המחזור של ה-2 מיליון ויצא מנקודת הנחה שיש פה רק שכר עבודה, אבל איפה קבלנות המשנה? העד, מר שלומי: זה מיותר, אני יכול גם לזה להתייחס, אבל סך הכול הוא שילם שכר לעובדים שלו ליותר מ-6.7 עובדים, זאת אומרת שרק אם העובדים שלו הוא היה יכול להסתדר ואפילו פחות, אז זה מיותר. אני יכול להיכנס לחישוב הזה, שם שכר העבודה," (פ' עמ' 129 ש' 31-26).

73. המערער טען בסיכומיו כי "אף אם תתקבל טענת המשיב, לפיה לא בוצעו עסקאות בין המערער לבין אביבי, הרי שהמדובר באחד מאותם מקרים...בהם היה על המשיב לבחון ולבדוק מהן ההוצאות האמיתיות שנדרשו למערער לצורך ייצור הכנסתו בגין שירותי הפיקוח אותם העניק הוא לחברת עוף ירושלים. דבר שלא נעשה בפועל".

בכל הכבוד הראוי, טענה זו של המערער יותר מתמוהה. כלום מצפה המערער כי המשיב יכיר בניכוי הוצאות, על בסיס "אומדן", גם כאשר לשיטת המשיב לא עמדה כל עסקה אמיתית בבסיס החשבוניות? המשיב טוען כי החשבוניות אינן משקפות עסקה אמיתית, ומאחר שהמערער לא הצליח לשכנעו אחרת, אין פסול בעמדתו כי החשבוניות אינן מייצגות הוצאות המותרות בניכוי.

מכל מקום, התחשיב הכלכלי לא התעלם מההוצאות שנדרשו למערער לצורך ייצור הכנסתו המדווחת, וקבע אותן באופן סביר.

74. המערער טען כי התחשיב הכלכלי התעלם מפיצול עסקו לשני תחומי עיסוק שונים ולכן אינו משקף את הוצאותיו האמיתיות. לטענת המערער, פעילותו בתחום "כשרות המזון והסלטים" עולה כדי 10% מסך ההוצאות הכולל בעסקו. חוששני שגם טענה זו אין בידי לקבל.

אפתח בכך שהמערער טען בשפה רפה בתצהירו כי עובדיו עסקו "בתחום הכשרויות" ולא יסף. אין כל אזכור מעבר לכך בתצהירו ולא צורף כל מסמך תומך. לא ברור באילו עבודות בתחום שירותי "כשרות במזון ובסלטים" עבדו עובדיו המערער. המערער לא זימן לעדות עובדים שעבדו לכאורה בתחום זה ולא המציא כל מסמך שיאשש את טענותיו בהקשר זה ותחום עבודה זה נותר עלום ולא ברור. המערער לא ידע למסור פרטים אודות פעילות זו, לא ידע לזהות את לקוחותיו בתחום (פ' עמ' 40 ש' 28), לא זכר את שמותיהם ולא הציג מסמכים על התקשרות

עימם. גם משכורתו של העובד שלמה רווה, שלטענת המערער עסק בתחום הכשרות במזון, שהסתכמה בסכום של 2,000-3,000 ש"ח בחודש, מלמדת כי מדובר בענף זניח בעסקו של המערער, אם בכלל.

עיון בפילוח לקוחות עסקו של המערער (נספח י' עמ' 54-59 לתצהיר המשיב) מעלה כי מקורן של הרוב המוחלט (98%) של הכנסות המערער נבע מ"יורה דעה" ו"עוף ירושלים" (וממעוז שירותי תפעול בע"מ, החברה הקודמת של אביחי גיאת), להם נתן המערער שירות של פיקוח על העמסת עופות ולא שירותים של כשרות במזון (ראו הטבלה בס' 128 בסיכומי המשיב).

בחקירתו הנגדית ציין המערער כי העובד שלמה רווה, בסיועו של העובד שמואל מוריה, סיפקו שירותי כשרות בעסקו, אולם הוא לא הוכיח זאת. מבין השורות עולה כי שלמה רווה השתמש בעסקו של המערער כדי לנהל את עסקי הכשרות הפרטיים שלו, אך מבלי שהמערער יהיה מעורב בכך (פ' עמ' 57 ש' 3-8).

גם טענת המערער על העסקת נשים בתחום הכשרות במזון נותרה סתומה. המערער אף סתר את עצמו כאשר טען כי בשנים 2014-2015 צמצם את פעילותו בתחום הכשרות במזון (פ' עמ' 40 ש' 9-15) שעה שבאותן שנים עלה היקף השכר המדווח של הנשים בעסק, למשל, גב' גיאת בת חן שעבדה רק 9 חודשים (2014-2015) והייתה המשתכרת העיקרית בעסק (נספח י"ג עמ' 109-110 לתצהיר המשיב) (פ' עמ' 40 ש' 16-19).

דין דומה צריך לחול על טענת המערער כי העסיק "עובדי מנהלה". טענה זו, לא רק שלא הועלתה על ידו בעבר והיא בגדר הרחבת חזית אסורה, היא גם אינה נתמכת בראיות. אדרבא, מעדותו של ישראל חדד עולה כי אין כל צורך בעובדי מנהלה לניהול מנגנון הפיקוח על העמסת עופות וכלל לא הוכח כי מנגנון זה נדרש לעבודה בתחום הכשרות במזון (פ' עמ' 84 ש' 26-27).

הנה כי כן, אין בסיס לטענת המערער כי פעילותו בענף הכשרות במזון ובסלטים עלתה כדי 10% מסך ההוצאות הכולל בעסקו (ס' 129 לסיכומי המערער). יתירה מכך, בהסתמך על כלל חומר הראיות, ספק בעיני אם המערער העסיק עובדים בתחום הכשרות במזון.

בנוסף, המערער טען שפעילותו העסקית בתחום הכשרות במזון ובסלטים הניבה לו הפסד בסך של 100,00 ש"ח (סעיף 98 לסיכומיו, וראו פ' עמ' 40 ש' 4-6). טענה זו, בדומה לטענותיו האחרות של המערער, נטענה בעלמא, ללא כל ביסוס, ודינה להידחות.

75. המערער מבקש להסתמך על חוזר 2/2012 שכותרתו: **"אסמכתאות להתרת הוצאות ו/או דרישת עלויות"** מתאריך 9.5.2012 (להלן: **"החוזר"**).

מטרת החוזר (ראו סעיף 3.1) היא לקבוע אמות מידה לקביעת שומה בנסיבות בהן אין בידי הנישום חשבונית המאששת את קיומה וסכומה של ההוצאה. במקרה זה

קובע החוזר כי פקיד השומה יפעיל שיקול דעת אם ניתן להסתמך, בקביעת ההוצאה, על אסמכתאות וראיות חלופיות.

ברם, שעה שהמערער לא המציא אסמכתאות וראיות, לא עמד בנטל ההוכחה המוטל עליו, ביצע תשלומים במזומן באופן שלא אפשר מעקב אחר נתיב הכסף, לא ערך הסכמים ולא תיעד את שיבוץ העובדים וקבלני המשנה בפיקוח על העמסות, נאלץ המשיב, על פי הוראות החוזר עצמו (סעיף 3.2.10), לקבל סיוע וליווי מכלכלני הרשות לצורך קביעת הוצאות המערער על בסיס כלכלי, וכך אכן עשה.

76. המערער טען כי היה על המשיב לאמוד את הוצאותיו רק לאחר פנייה לעובדיו לשעבר (ס' 38 לסיכומי מערער).

אין בטענה זו ממש.

אין זה מתפקידו של המשיב לתור אחר ראיות שמטרתן לבסס את גרסת המערער. עדיין, המשיב ערך התכתבות בדוא"ל עם חברת זוהר ועם חברת עוף ירושלים במטרה לקבל מסמכים ותשובות לשאלות שעשויות ללמד על ההתנהלות בעסקו של המערער (נספח 1ד ונספח 2ד לתצהיר המשיב).

77. המערער טען כי היה על המשיב היה לערוך בדיקה צולבת ולבחון עסקים דומים על מנת לאמוד את שיעור ההוצאות והרווח המקובל בענף (ס' 38 לסיכומי מערער). עוד טען המערער כי היה על המשיב להישען על תסקירים ותדריכים כלכליים בקביעת השומה הכלכלית (ס' 42, 73-75 לסיכומיו).

בטענה זו אין ממש.

הכלכלן העיד כי אין תדריך כלכלי לענף הפיקוח על העמסת עופות ואין עסקים דומים שמוכרים בתחום זה למשיב:

"כפי שצינתי קודם, אם אני לא טועה, אין תדריך כזה, אין עסק דומה לזה, לא נתקלתי בעסק כזה בכל" (2פ עמ' 122 ש' 18-20).

וכן: **"לא מכיר עסק כזה, עסק מיוחד במינו"** (2פ עמ' 135 ש' 1, וראו גם עמ' 134 ש' 33).

בנסיבות אלו, ערך הכלכלן את התחשיב על סמך נתוני עסקו של המערער תוך שהוא מקבל, כהנחת מוצא מקלה, את המחזור המדווח של המערער. על רקע זה תמוהה טענת המערער כי יש להעדיף קווי הנחייה כלליים על פני תחשיב כלכלי ספציפי שמביא לידי ביטוי את נתוני עסקו וייחודיותו. חזקה על תחשיב כלכלי ספציפי שהוא עדיף על תדריך כלכלי כללי:

"העד, מר שלומי: התחשיבים שלנו, כשאנחנו הולכים לפי התדריך, אז תמיד נשאלת השאלה 'מדוע אתה הולך לפי התדריך? הוא יוצא מן הכלל, תבדוק אותו ספציפית'.... אותו בדקנו ספציפית" (2פ עמ' 139 ש' 20-23).

בעניין אחר כתבתי את הדברים הבאים:

"לפי ההלכה הפסוקה, והדברים ידועים, אין די בתדריך כלכלי לביסוס שומה לפי מיטב השפיטה (ע"א 645/86 מנהל מס ערך מוסף נ' פתאל, פ"ד מג(3) 405,

418 (1989)). על המשיב לבסס את השומה על נתונים ישירים הלקוחים מעסקו של הנישום והרלוונטיים לשנות השומה שבדיון ועל פיהם לקבוע את הכנסתו החייבת.

המשיב נדרש להוציא את השומה באופן מיומן ומקצועי, תוך שהוא מבצע בדיקה וחקירה בנתוני העסק, ואינו מסתפק בהשוואה לעסקים אחרים. שומה הנבנית על פי נתוני העסק הספציפי עדיפה על פני שומה המבוססת על עסקים דומים" (ע"מ (מחוזי ת"א) 50921-01-15 יצחק קצב נ' פקיד שומה גוש דן [פורסם בנבו] פס' 87 (10.4.2018)).

78. המערער טען כי ראוי היה שהמשיב יבדוק את סבירות גידול ההון בנכסיו כדי לאשש את אי התעשרותו במהלך תקופת השומה (ס' 40 לסיכומי המערער). בטענה זו אין ממש.

הבדיקות המדוברות אינן יכולות לסייע כאשר המערער התנהל במזומן ללא נתיב עקיבה אפקטיבי אחר הכספים שנמשכו מחשבונו. ראו עדות רו"ח אפל מטעם המערער:

"העד, רו"ח אפל: חודש אחרי קבלת החשבונית אלי ברק כנראה הלך לבנק, משך מזומן ושילם. אני לא יודע למי הוא שילם, זה אני לא יכול לדעת..." (פ' עמ' 108 ש' 4-5).

וכן:

"כב' הש' סרוסי: ואיך אדוני ידע שהכספים הלכו לאביבי?

העד, רו"ח אפל: זה לא ידעתי, זה לא ידעתי" (פ' עמ' 110 ש' 28-29).

79. המערער קבל על כך שהמשיב לא טרח לבקש ממנו מסמכים בעת עריכת התחשיב (ס' 43 לסיכומי מערער).

טענה זו, לא רק שהיא מתעלמת מעדות המפקח לפיה נדרשו מסמכים בשלב השומה, ואלו לא סופקו, עדות שאין לי סיבה לפקפק בה, אלא שהיא מתעלמת מחובתו של המערער לספק את האסמכתאות להוכחת טענותיו, כמי שנטל ההוכחה רובץ על כתפיו.

80. המערער מאשר כי המשיב פנה לעוף ירושלים ולאביחי גיאת בחודש נובמבר 2017, לשם קבלת מידע ונתונים אודות ההתנהלות בעסקו (ס' 45 לסיכומיו), אך טען כי המשיב התעלם מנתון מרכזי בתשובתו של אביחי גיאת מתאריך 4.1.2018 לפיה שכרו של עובד עמד על 1,500 ש"ח להעמסה בודדת (נספח ד', עמ' 24-25 לתצהיר המשיב) (להלן: "תשובתו של גיאת").

לטענת המערער, יש במידע הכלול בתשובתו של גיאת "כדי לסתום את הגולל על הליך השומה" שכן הוא "מהווה את המדד הטוב ביותר לעלות השירות באותו ענף בין צדדים שאינם קשורים" (סעיף 46 לסיכומי המערער).

לטענת המערער, ההוצאות שדווחו על ידו, המשקפות עלות שכר של 1,000 ש"ח לפיקוח על העמסה בודדת, מהוות "הוצאה סבירה ואף נמוכה מהמקובל בענף הפיקוח על העופות" (סעיפים 130-138 לסיכומי המערער). טענה זו אין בידי לקבל.

ראשית, לא ברור על סמך מה הסיק המערער כי שכרו של עובד בפיקוח על העמסת עופות עומד כיום על סך של 1,500 ש"ח למשמרת. נתון זה כלל לא עלה מתשובתו של גיאת והוא נובע מהנחתו השגויה של המערער לפיה עלות שכרו החודשי של עובד בפיקוח עומד על 18,000 ש"ח לחודש (29 עמ' 175 ש' 19-15). אדרבא, דווקא תשובתו של גיאת מחזקת את עמדת המשיב. אסביר. לפי תשובתו של גיאת, ישראל חדד והמערער משתכרים סך של 10,000 ש"ח עבור 10-12 העמסות, כלומר, שכר של 833-1,000 ש"ח להעמסה אחת ושכר של 104-125 ש"ח לשעת העמסה, תחת הנחה של 8 שעות עבודה להעמסה (לפי עדות חדד, עמ' 83 ש' 8).

קביעת המשיב בתחשיב הכלכלי, לפיה שכר עבודה על העמסה אחת עומד על 400 ש"ח ולשעת העמסה על 133 ש"ח, תחת הנחה של 3 שעות עבודה להעמסה (לפי עדות המערער, עמ' 20 ש' 21), מתיישבת אפוא עם ה"עסקה להשוואה" בתשובתו של גיאת עליה מבקש המערער להשליך את יהבו.

מילים אחרות, במונחים של שכר עבודה לשעה, התחשיב הכלכלי מתיישב היטב עם תשובתו של גיאת, וודאי שאינו סותר אותה כטענת המערער (במאמר מוסגר אציין כי, לגישת המערער, התחשיב הכלכלי חישב שכר עבודה להעמסה לפי 600 ש"ח למשמרת, בהתבסס על עלות מעביד של 7,200 ש"ח לחודש, כך שלפי גישה זו התחשיב אף הקל עם המערער במונחים של שכר עבודה לשעה).

יוצא אפוא שתשובתו של גיאת תומכת בתחשיב הכלכלי של המשיב לעניין חישוב שכר לשעת עבודה בגין פיקוח על העמסת עופות.

שנית, אפילו היה ממש בטענת המערער, ולא היא, תשובתו של גיאת מתייחסת לשכר עבודה עבור פיקוח על העמסת עופות בשנת 2019 כאשר בענייננו נבחנת התנהלות עסקו של המערער בשנים 2011-2015. מנין לנו כי מדובר באותה מתכונת עבודה? בל נשכח כי קיים שוני רלוונטי בין עובדי המערער לעובדים שעבדו אצל אביחי גיאת, שעל פי עדותם ביקרו ביותר מממשק אחד בלילה ועבדו יותר מ-3-4 שעות בהעמסה, כך שלא ניתן לומר כי שכרם הוא "המדד הטוב ביותר לעלות השירות באותו ענף בין צדדים שאינם קשורים", כטענת המערער.

יצוין כי תמוה שהמערער בחר שלא לזמן את אביחי גיאת למתן עדות בערעור, כפי שעשה בערעור מע"מ.

81. המערער קבל על כך כי במועד הוצאת הצו לא היה בידי המשיב תחשיב כלכלי סופי מאושר כדין (ס' 44 לסיכומי המערער).

אין ממש בטענה זו.

לפי פרוטוקול שנערך בדיון בהשגה לפני הוצאת השומה בצו (נספח ו' לתצהיר המשיב), התחשיב הכלכלי הוצג למערער על ידי המפקח ועיקריו נשלחו למייצג, רו"ח אפל.

אין בסיס לטענת המערער כי אי חתימת הרפרנט הכלכלי על התחשיב הכלכלי יורד לשורש תקפות השומה.

השומה בצו נחתמה כדין על ידי המפקח, שהיה מוסמך לדון בשומה ולקבל את ההחלטה בהשגה. הרפרנט הכלכלי אישר למפקח כי התחשיב הכלכלי תקין וסופי וכי ניתן לקבוע על פיו שומה. כמו כן, התחשיב הכלכלי הוצג למערער במסגרת הדיון בהשגה והוצע למייצג, מבעוד מועד, להשתתף בדיון בהשגה ([רע"א 291/99 ד.נ.ד. אספקת אבן ירושלים ואח' נ' מנהל מע"מ, פ"ד נח\(4\) 221 \(2004\)](#)):

"ת: אני אומר לך בצורה שלא משתמעת לשתי פנים,

ש: כן.

ת: ברק אלי ראה את התחשיב הכלכלי ועל גבו הוא הוסבר" (פ2 עמ' 147 ש' 3-6).

וכן:

"ת: דיברתי עם רואה החשבון פנחס בטלפון, אמרתי לו 'תקשיב, זה המצב, אני רוצה לשמוע את תגובתך, רוצה שתגיב על הדברים', בסוף הוא אפילו לא הגיע לדיון, זאת אומרת, הוא לא מצא לנכון אפילו להגיע לדיון בשביל לענות על התחשיב הכלכלי שהוא ידע שקיים" (פ2 עמ' 143 ש' 3 עד עמ' 144 ש' 3).

82. המערער קבל על כך שהמשיב ערך 4 תחשיבים כלכליים שונים (ס' 70-72 לסיכומי המערער): תחשיב נספח מס' 1 לסיכומי המערער צורף לשומה בצו; תחשיב נספח מס' 2 לסיכומי המערער צורף להודעה המפרשת את נימוקי השומה; תחשיב נספח מס' 3 לסיכומי המערער הוגש מטעמי "נראות" של התחשיב הכלכלי ועל פי החלטת המותב הקודם מתאריך 8.7.2018; תחשיב נספח מס' 4 לסיכומי המערער נערך כחוות דעת מומחה והוגש לפי החלטת מותב זה במסגרת הגשת תצהירי עדות ראשית מטעם הצדדים.

טענה זו, מעבר להיותה בגדר הרחבת חזית אסורה שכן היא הועלתה לראשונה בסיכומי המערער, אין בה ממש.

לא מצאתי שוני מהותי בין התחשיבים הכלכליים שנערכו על ידי המשיב. עיון בנספחים השונים מעלה כי אין שוני מהותי ביניהם וכי מדובר באותו תחשיב כלכלי.

היה על המערער, הטוען כי קיים שוני בין נוסחי התחשיבים השונים, להתכבד ולהצביע על השוני ולהראות כי מדובר בשוני מהותי היורד לשורש השומה. המערער לא עשה זאת והסתפק בהערות כלליות, באופן המאפיין גם את טענותיו האחרות. משעמדה למערער האפשרות לחקור בחקירה נגדית הן את המפקח והן את הכלכלן שערך את השומה הכלכלית, לא ניתן לומר כי זכויותיו נפגעו בהקשר זה.

מעבר לכך, עד לשלב הסיכומים המערער לא העלה כל טענה כנגד "נוסחי" התחשיבים ומצא להתייחס לשומה הכלכלית כאשר הגיש בתאריך 14.10.2018 "תגובה לשומה הכלכלית שהוגשה על ידי המשיב".

83. המערער טען כי היה מקום להתייחס אל עסקו כאל חברת כוח אדם ולערוך את התחשיב הכלכלי לפי ענף זה (סעיף 81 לסיכומי המערער).

מעבר לכך שטענה זו הועלתה לראשונה בסיכומי המערער והיא מהווה הרחבת חזית אסורה, גם לגוף העניין אין מקום לקבלה.

לא ברור על סמך מה טוען המערער כי הוא סיפק "כוח עבודה" ללקוחותיו: המערער העסיק עובדים שכירים משלו ושכר, לטענתו, את שירותיהם של קבלני משנה. שכירת שירותים של קבלני משנה אינה הופכת את המערער לקבלן כוח אדם. העסקת עובדיו במתן שירותים אצל הלקוח אף היא אינה הופכת אותו לקבלן כוח אדם.

כפועל יוצא, התחשיבים המפורטים בסיכומי המערער והנוגעים לחברות כוח אדם (ס' 90-84) אינם רלוונטיים ויש לדחותם.

במאמר מוסגר אציין, כי המערער, המבקש להשוות את עסקו לענף כוח אדם שבו מקדם הרווח על עלות שכר הוא בשיעור של 42.8%, מתעלם מהעובדה שמקדם הרווח בעסקו על עלות שכר העובדים שעסקו בפקוח עמד על 100%, דהיינו, יותר מפי שניים מהשיעור המקביל בענף כוח אדם.

84. המערער טען כי שומת המשיב מבוססת על החלטתו במע"מ בעניין החשבוניות הפיקטיביות שהתקבלו מאביבי.

טענה זו בטעות יסודה.

המשיב ערך שומה כלכלית, בעצת היועצת המשפטית, דווקא כדי להבטיח כי השומה הראשית לא תתבסס על אי התרתן בניכוי של החשבוניות שהתקבלו מאביבי.

85. כפועל יוצא מהדיון לעיל, נדחות טענות המערער, בזו אחר זו, כנגד התחשיב הכלכלי וכנגד השומה הראשית המבוססת עליו.

טענת התיישנות

86. המערער העלה לראשונה, בשלב שמיעת הראיות, טענה בדבר התיישנות השומות לשנים 2011-2012.

87. אין מחלוקת כי ההשגה הוגשה לפקיד שומה גוש דן בתאריך 22.1.2017 (מש/2) וכי ההחלטה בהשגה נשלחה למערער בתאריך 23.1.2018, דהיינו, המשיב אחר ביום אחד את המועד החוקי למשלוח ההחלטה בהשגה.

88. טענת המערער על התיישנות השומה רלוונטית לשנים 2011-2012, שכן תיקון מס' 211 לפקודת מס הכנסה, במסגרתו הוארך המועד הקובע להתיישנות השומה

מתקופה של שלוש שנים לתקופה של ארבע שנים, חל על דוחות שהוגשו משנת 2013 ואילך.

89. המערער ייחד חלק נכבד בסיכומיו (ס' 153-190) וחלק נכבד מחקירתו הנגדית של המפקח (פ' עמ' 153 עד עמ' 184) לטענתו על התיישנות השומה.

90. במסגרת סיכומיו הודיע המשיב כי, מבלי לגרוע מטענותיו לגופן, הוא החליט על ביטול השומה לשנים 2011-2012 בשל התיישנות, וזאת מבלי לגרוע מסמכותו לערוך שומה לשנים אלו מכוח [סעיף 147 לפקודת מס הכנסה](#).

91. יצוין כבר כעת, כי הגם שהתיישנות השומה היא התיישנות מהותית שלא חלים עליה כללי סדרי הדין הרגילים, היה מצופה מהמערער שלא להמתין עם העלאת הטענה לסוף ההליך ובכך להכביד על ניהולו ולפגום ביעילותו ([רע"א 1830/14](#) **רובומטיקס טכנולוגיות בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים** [פורסם בנבו] (2.4.2015)).

אין חולק כי המערער היה מודע, או צריך היה להיות מודע, למועד הגשת ההשגה על השומה (מע/6) ואין חולק כי המערער היה מודע, או צריך היה להיות מודע, למועד בו נשלחה אליו השומה בצו (מע/7).

על רקע זה תמוהה טענתו כי דבר ההתיישנות נודע לו לראשונה במעמד דיון ההוכחות ותמוהה עוד יותר טענתו כי יש להשית על המשיב את הנזק הראייתי שנגרם לו בעקבות כך.

92. אולם גם המשיב אינו חף מביקורת בהקשר זה.

מצופה היה מהמשיב לבדוק, בדוק היטב, את העובדות שהוא מפרט בתצהירי עדות ראשית מטעמו ואת המסמכים שהוא מצרף בתמיכה להן.

המשיב צרף לתצהיר עדות ראשית של המפקח את כתב ההשגה השני שהוגש בתאריך 6.2.2018 במקום את כתב ההשגה הראשון שהוגש בתאריך 22.1.2017. המשיב הצהיר כי **"ביום 6.2.2017 השיג הנישום על שומה זו"** שעה שההשגה הראשונה הוגשה כאמור בתאריך 22.1.2017.

נראה כי המשיב הסתמך, בטעות, על מועד הגשת ההשגה השנייה אך גרר את הטעות כאשר הקדים בשנה את מועד הגשת ההשגה השנייה במסגרת הפירוט העובדתי בתצהירו.

הנה כי כן, טעות רדפה טעות, ולמרות שבמערכת שע"מ, על פיה התנהל המשיב, ההשגה נרשמה בתאריך 26.1.2017 (מועד חותמת "נתקבל" של פקיד שומה תל-אביב 1 על כתב ההשגה), המשיב הניח, ושוב בטעות (!), כי תום המועד למשלוח הצו חל ב"פברואר 2018":

"ת: לא, אני אומר עוד פעם שכשאני הוצאתי את הצו, אני מבחינתי לא הוצאתי על הקשקש" (פ' עמ' 167 ש' 16-17).

"אני מבחינתי היה לי עד חודש פברואר, זה מה שאני זוכר" (פ' עמ' 167 ש' 21).

93. בכל הכבוד הראוי, התנהלות זו של המשיב אינה ראויה, חורגת מאמות המידה המצופות מרשות שלטונית ומחייבת בדק בית והפקת לקחים לעתיד. ברם, משהחליט המשיב לבטל את השומות לשנים 2011-2012, אינני נדרשת לדון בשלל טענות המערער בהקשר זה ובכללן טענתו כי לא ניתנה לו ההזדמנות לחקור בחקירה שכנגד את המתמחה, מר ירין יוסף (29 עמ' 184).

השומה החלופית

94. משמצאתי לדחות את טענות המערער כנגד השומה הראשית, היא השומה הכלכלית, אינני צריכה להידרש לדיון בשומה החלופית שהוציא המשיב. עם זאת, ככל שהיה מתברר כי לא היה מקום לאשר את השומה הכלכלית (למרות שקבעתי כי לא נפל בה פגם ויש לאשרה), בנסיבות אלו הייתה נותרת על כנה השומה החלופית. על מנת להציג את התמונה המלאה, אציין כי גם השומה החלופית בדין יסודה, כפי שאסביר להלן.

95. המשיב ערך שומה חלופית במסגרתה לא התיר בניכוי את עלות קבלני המשנה אך הכיר במלוא הוצאות שכר העובדים המדווחות.

96. המערער בחר שלא להתמודד עם טענות המשיב על החשבוניות שקיבל מאביבי ומקבלני המשנה הנוספים, הן לעניין פסילת הספרים והן לעניין השומה החלופית, וריכוז את טענותיו בתקיפת השומה הכלכלית.

מתוך 51 עמודי סיכומים שהגיש המערער (ללא נספחים), יוחד עמוד אחד בלבד (עמ' 50 לסיכומיו) לשומה החלופית, המבוססת על טענת המשיב על חשבוניות פיקטיביות, וגם בעמוד בודד זה לא מצאתי דיון ענייני בנושא (התייחסות שניתנה בסיכומי התשובה, פס' 9, לא היה בה לתרום).

97. המערער לא הוכיח כי קיבל שירות מאביבי בגין החשבוניות ולא המציא אסמכתאות לשירותים שקיבל מקבלני המשנה הנוספים.

זה המקום לציין כי אביבי מסר בחקירתו במע"מ כי "אלי ברק החליט מה יהיה רשום בחשבוניות, לפי כמות העובדים שלו, אני לא סיפקתי לו דבר מעבר לחשבונית שביקש. כלומר, אני בעצם כיסיתי בחשבוניות שלי על פי הצורך שלו, את העובדים שהוא העסיק, שכביכול לפי החשבונית אני סיפקתי, אבל בעצם, אני אישית לא סיפקתי דבר וכמובן לא ספקתי לו עובדים" (חקירת אביבי מתאריך 10.6.2014, נספח י"ח 2 לתצהיר המשיב, עמ' 184 ש' 25-29).

לא למותר לציין כי אביבי הואשם, הודה והורשע בעבירות על פי [חוק מע"מ](#) וביניהן הפצת החשבוניות מושא ערעור זה.

98. אכן, הרשעתו של אביבי אינה ראיה, אף לא לכאורה, כנגד המערער בהליך דנן. גם פסק הדין במע"מ בעניינו של המערער, ביחס לחשבוניות מושא ערעור זה, אינו יכול לשמש השתק פלוגתא בהליך דנן. עם זאת, יש בהם כדי להעלות את רף

ההוכחה, המוטל ממילא על כתפי המערער, להוכיח כי מאחורי החשבוניות שהתקבלו מאביבי עמדה עסקה אמיתית. המערער לא עמד בנטל זה.

99. יצוין כי גם לאחר מתן פסק הדין בערעור מע"מ, מותב זה היה נכון להקשיב למערער בפתיחות הנדרשת ולבחון כל תשתית ראייתית מהימנה שתוצג להוכחת אמיתות החשבוניות מאביבי (ע"מ 52395-02-18 [ברק אלימלך נ' פ"ש ת"א 1](#), [פורסם בנבו] פס' 8-9 (12.2.2019)).

ברם, המערער לא ניצל את ההזדמנות הנוספת שניתנה לו במסגרת הערעור דנן כדי להדוף את טענות המשיב על החשבוניות וכשל להוכיח כי קיבל בגין שירות מאביבי.

100. לאחר ששקלתי את הדברים, נחה דעתי כי צדק המשיב כאשר לא התיר את ההוצאות בגין קבלני המשנה במסגרת השומה החלופית:

ראשית, המערער לא הביא את אביבי לעדות.

שנית, המערער לא הציג כל מסמך המוכיח, כי בגין החשבוניות שקיבל מאביבי ניתן לו שירות בפועל.

שלישית, לא הובא טעם משכנע לשכירת שירותיו של אביבי במחירי הפסד. המערער טען כי סמך על אביבי בשל חששו מביקורות פתע במשקים אלא שאבישי, שעבד אצל המערער במשך למעלה משנתיים, העיד כי לא נתקל בביקורת (פ' עמ' 70 ש' 1-2). גם העובד פרלוב, שעבד אצל המערער כ- 5 שנים, העיד כי לא נתקל בביקורת של מותג הכשרות (פ' עמ' 100 ש' 9-14).

רביעית, המערער טען כי שילם בונוסים לאביבי (פ' עמ' 43-44) אך לא הציג לכך אסמכתאות ואף לא סיפק הסבר מניח את הדעת לסיבת תשלום הבונוס ולאופן חישובו (ראו הטבלה שבסעיף 55 לסיכומי המשיב).

חמישית, המערער טען שהעדיף לשכור את שירותיו של אביבי משום שהתקשה לגייס עובדים שכירים שניתן לסמוך עליהם אך טענה זו אינה מתיישבת עם העובדה ששני עובדים, אותם בחר להביא לעדות, העידו כי עבדו אצלו במשך שנים. שישית, המערער דיווח על מחזור של 2.5 מיליון המגלם בתוכו 1,250 העמסות שנתיות (לפי תמורה של 2,000 ש"ח להעמסה). לאור עמדת המערער לפיה העובדים השכירים קיבלו שכר של 1,000 ש"ח להעמסה בודדת, הוצאות השכר של המערער לא היו אמורות לעלות, לפי גישתו שלו, על 1.25 מיליון לשנה. מדוע ראה אפוא צורך בהעסקתם של קבלני משנה, שלטענתו לא רק שלא הרוויח מהם אלא אף הפסיד?

שביעית, עדותו של רו"ח אפל לא סייעה למערער שכן רו"ח העיד שניכה את החשבוניות מבלי לברר אם אכן סופק השירות בפועל:

"ש: האם אתה, כרואה החשבון ומנהל החשבוניות של העסק, בדקת את קבלני המשנה הללו?"

ת: מאיזו בחינה בדקתי?

ש: מבחינת תקינות, מה העסקים האלה, שהחשבוניות תקינות, שהם ביצעו עבודה?

ת: לא, לא בדקתי" (פ2 עמ' 114 ש' 34-32).

101. דברים אלו מקבלים משנה תוקף בעניין קבלני המשנה הנוספים (לרבות א. אביבי אבטחה בע"מ).

על פי כרטסת המערער, קבלני המשנה הנוספים סיפקו לו שירותי פיקוח על העמסת עופות בסך של 736,400 ש"ח בשנת 2015. ברם, המערער לא זכר את שמות החברות, את שמות מנהלי החברות ואת שמות אנשי הקשר בחברות ולא יכול היה להסביר את טיב השירות שקיבל מהם ואת אופי ההתקשרות עימם (פ1 עמ' 54-49). המערער העיד כי איתר את קבלני המשנה הנוספים במרשתת אולם לא ידע לספק כל מידע עליהם.

דברים אלו מתעצמים על רקע טענת המשיב כי בעל המניות ב-ח. שטרן (אחד מקבלני המשנה הנוספים) הפיץ חשבוניות פיקטיביות בסכומים ניכרים (נספח כ"ב 1 לתצהיר המשיב) ועל רקע העובדה ש-כ.נ.ת (קבלן משנה נוסף) היא חברת ניקיון מבית שאן שמרבית עובדיה השכירים הם נשים שבאופן קטגורי אינן עוסקות בפיקוח על העמסת עופות.

המערער לא הצליח להתיר את סימני השאלה הרבים שהתעוררו בעניין ההוצאות לקבלני המשנה הנוספים ולא בכדי נמנע מכל התייחסות אליהם בסיכומיו. לא ניתן שלא לציין את העובדה המטרידה, כי למרות שהמערער נחקר תחת אזהרה בחשד לעבירות על חוק מע"מ כבר בתאריך 12.1.2015, הוא המשיך לנכות את החשבוניות של קבלני המשנה הנוספים במהלך שנת 2015.

102. המערער טען כי, אף אם ייקבע שחשבוניות המס שניכה הן "פיקטיביות", אין זה אומר שלא ניתן להתיר בניכוי לעניין מס הכנסה (סעיפים 30-31 לסיכומי המערער). לטענתו, יתכן מקרה בו אגף מע"מ לא יאפשר קיזוז מס תשומות בגין חשבונית מס שהוצאה שלא כדין אך עדיין ניתן יהיה להכיר, לצורכי מס הכנסה, בהוצאה הגלומה בה, ככל שיוכח כי שימשה בייצור הכנסה. באופן כללי, יש צדק בטענה זו של המערער, אולם לא במקרה בו הטענה כלפי החשבונית היא שהחשבונית היא בדויה או פיקטיבית. במקרה זה, לא עומדת מאחורי החשבונית כל עסקה וממילא לא ניתן לומר כי יש להכיר בהוצאה הגלומה בה.

סוף דבר

בהסתמך על כל הדיון המפורט לעיל, נחה דעתי כי יש לאשר את השומה הראשית (השומה הכלכלית) שהוציא המשיב ולדחות את כלל טענות המערער בערעור.

המערער יחויב בהוצאות המשפט של המשיב בסך של 35,000 ש"ח.

המזכירות תשלח את פסק הדין לצדדים.

ניתן היום, י' אייר תש"פ, 04 מאי 2020, בהעדר הצדדים.

ירדנה סרוסי 54678313
נוסח מסמך זה כפוף לשינויי ניסוח ועריכה

[בעניין עריכה ושינויים במסמכי פסיקה, חקיקה ועוד באתר נבו – הקש כאן](#)