



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-02-49805 עוף טייבה בע"מ נ' פקיד שומה נתניה  
ע"מ 20-06-52991 עוף טייבה בע"מ וחאג' יחיא מאמון נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני :

לפני כבוד השופט אבי גורמן

מעוררים

1. עוף טייבה בע"מ

2. חאג' יחיא מאמון

ע"י ב"כ עוה"ד סולטאן עומר

נגד

משיב

פקיד שומה נתניה

ע"י ב"כ עוה"ד הגר אסף וסיון הוידה  
פרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

### פסק דין

#### מבוא

לפניי שני ערעורים, אשר הדיון בהם אוחד, שהוגשו בהתאם להוראות פקודת מס הכנסה [נוסח חדש], תשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה"), על-ידי חברת עוף טייבה בע"מ (להלן: "המעוררת") ובעל מניותיה מר חאג' יחיא מאמון (להלן: "המעורר"), כנגד שתי החלטות שקיבל בעניינם פקיד שומה נתניה (להלן: "המשיב"):

ע"מ 20-06-49805: ערעור זה הוגש על-ידי המעוררת כנגד החלטתו של המשיב מיום 11.12.18 - מכוח הוראות סעיף 145ב(א)(1) לפקודה - לפסול את ספרי המעוררת לשנת 2014, בשל אי רישום תקבולים בסך 276,860 ₪, כפי שהתגלה לטענת המשיב בביקורת שנערכה למעוררת ביום 2.12.14.

ע"מ 20-06-52991: ערעור זה הוגש על-ידי המעוררת ועל-ידי המעורר (להלן יחדיו: "המעוררים"), כנגד שומות בצווים שהוציא להם המשיב ביום 16.3.20 (להלן: "השומות") ביחס להכנסותיהם בשנות המס 2013-2016 (להלן: "שנות המס שבמחלוקת"). במסגרת השומות קבע המשיב כי יש להגדיל את הכנסות המעוררים בשנות המס שבמחלוקת, וזאת בעקבות שלוש סוגיות:



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-02-49805 עוף טייבה בע"מ נ' פקיד שומה נתניה  
ע"מ 20-06-52991 עוף טייבה בע"מ וחאג' יחיא מאמון נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

א. תיאום שיעור הרווח הגולמי של המערער: המשיב קבע כי ההכנסות עליהן דיווחה המערער משקפות לשיטתו רווח גולמי נמוך באופן בלתי סביר. לאור זאת ובעקבות שומה שערך – בה קבע כי הרווח הגולמי צריך לעמוד בשיעור של 30%, קבע המשיב למערער תוספת הכנסה בסך של 15,628,769 ₪ - אשר נפרסה על פני שנות המס שבמחלוקת.

כן קבע המשיב כי יש לראות תוספת הכנסה זו כרווחים שנמשכו ע"י המערער, והמשיב חייב את המערער במס על הסך הנ"ל (בניכוי יתרות זכות שהיו רשומות לזכותו בספרי המערער) - כהכנסה מדיבדנד.

ב. תוספת הכנסה למערער בסך 1,100,000 ₪, לשנת 2014. סכום זה שולם לטענת המשיב במסגרת רכישת מקרקעין על-ידי המערער, כאשר הרכישה מומנה מכספי המערער. לפיכך, המשיב זקף סכום זה למערער כהכנסה מדיבדנד, וביטל רישום הנכס בספרי המערער.

ג. תוספת הכנסה למערער בשנת 2016 בשל יתרת ספקים, המשקפת חובות שלדעת המשיב נמחלו למערער. המשיב זקף למערער הכנסה ממחילת חוב, בהתאם להוראות סעיף 3(ב) לפקודה, בסך של 4,715,125 ₪.

כמו כן קבע המשיב כי יש להשית על המערערים קנס גירעון בשיעור של 15%, וכן קבע הוא כי בשל תוספות ההכנסה שזקף למערער, יש לבטל בדו"ח לשנת 2016 הפסד מועבר בסך 2,257,999 ₪ - אשר יקוזז כנגד (חלק מ) ההכנסות שזקף המשיב למערער.

המערערים חלוקים על כלל החלטותיו של המשיב.

### עיקרי העובדות

1. המערער, חברת עוף טייבה בע"מ, החלה את פעילותה העסקית בשנת 2006. המערער עוסקת בעיקר בסחר סיטונאי בעופות - הן עופות שלמים והן עופות מחולקים (בהתאם לדברי המערער בעמ' 68 לפרוטוקול ש' 11 ואילך; בהמשך אתייחס לטענות שעלו בעניין זה). לצד זה הפעילה המערער מעדניה למכירת בשר, בחלק משנות המס שבמחלוקת.
2. המערער הפסיקה לפעול בסוף שנת 2016, בשל מצב חדלות פירעון אליו נמסר כי נקלעה. בסמוך לכך הקים המערער חברה חדשה, בשם – בייס אופ מייט בע"מ, הממשיכה את פעילות המערער, ואשר נמסר כי מניותיה מוחזקות על-ידי אשתו של המערער.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

**ע"מ 19-02-49805 עוף טייבה בע"מ נ' פקיד שומה נתניה**  
**ע"מ 20-06-52991 עוף טייבה בע"מ וחאג' יחיא מאמון נ' פקיד שומה נתניה**

תיק חיצוני:

3. ביום 2.12.14 נערכה ביקורת בעסקה של המערערת (להלן: "הביקורת"). נמצאו בביקורת זו מזומנים ושיקים, אשר עלו יחדיו לסך 276,860 ₪ - לגביהם לא היה בידי המערער באותה העת להראות כי נערך רישום חשבוני נדרש (כגון הוצאת קבלות / חשבוניות וכיוצ"ב).  
 בסופה של הביקורת נערך "דו"ח ביקורת חוץ – ניהול ספרים" (להלן: "דו"ח הביקורת") עליו מצויה אף חתימת המערער, בה אישר כי הממצאים הוצגו לו וכי קרא את דו"ח הביקורת (נספח 2 לתצהיר מר עיקאב זחאלקה, סגן פקיד השומה).
4. לדברי המשיב, ביום 7.12.24, ימים בודדים לאחר הביקורת, נשלח אל המערערת בדואר רשום מכתב שכותרתו "ליקויים בניהול פנקסי חשבוניות" (להלן: "הודעה על הליקויים").  
 בסעיף 1 להודעה על הליקויים נכתב כי בכוונת המשיב לפסול את ספרי המערערת לשנת 2014, וכי ניתנת לה האפשרויות להגיש תוך 30 ימים בקשה בכתב בה תשמיע את טענותיה ואז אף ייקבע מועד לעריכת שימוע בפני פקיד השומה או סגנו.  
 בסעיף 2 להודעה על הליקויים נכתב כי אם לא תשלח המערערת מכתב כאמור לעיל, יתפרש הדבר כוויתור מצידה על האפשרויות שניתנה לה, ואז – יראו את פנקסיה לשנת 2014 כפסולים מיום המצאת ההודעה על הליקויים [וכן צוין שם המועד עד אליו תוכל המערערת להגיש ערעור לבית המשפט המחוזי על פסילת הספרים, בהתאם להוראות סעיף 145ב(א)(1) לפקודה].  
 המשיב הציג רשומה ממחשבו, ממנה עולה כי הדואר הרשום לא נדרש.
5. המערערים טוענים כי ההודעה על הליקויים לא הגיעה לידם, ולכן לא שלחו למשיב את התנגדותם המנומקת לפסילה ולא ביקשו כי יערך שימוע בעניין זה.
6. הדו"ח השנתי של המערערת לשנת המס 2014 הוגש ביום 30.11.15.  
 בהתאם להוראות סעיף 145 לפקודה, בידי פקיד השומה 4 שנים מתום שנת המס בה הוגש הדו"ח, לבחון את הכנסות הנישום. לאור זאת ובכל הנוגע לשנת 2014 – רשאי היה המשיב לבחון את הכנסותיה, במסגרת שלב א' של הליכי השומה, עד לתום שנת 2019.
7. במהלך שנת 2018 זומנה המערערת לדיוני שומה. או אז התגלתה המחלוקת שבין הצדדים לגבי פסילת הספרים (לשנת 2014, בגין אי רישום התקבולים): לטענת המשיב עמדתו הייתה כי ספרי המערערת כבר נפסלו במהלך שנת 2015 – משלא השיבה המערערת להודעה על הליקויים. המערערת מנגד סבורה כי מכתב ההודעה על הליקויים כלל לא נשלח אליה וכי למעשה רק בשנת 2018 הבין המשיב כי כלל לא טיפל בדו"ח הביקורת משנת 2014.  
 כך או אחרת, לטענת המשיב – לפני משורת הדין, ולטענת המערערים – בדרך שאינה תקינה (לאור השיהוי), החליט סגן פקיד השומה, מר עיקאב זחאלקה (להלן: "מר זחאלקה") לתת למערערת



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

**ע"מ 19-02-49805 עוף טייבה בע"מ נ' פקיד שומה נתניה**  
**ע"מ 20-06-52991 עוף טייבה בע"מ וחאג' יחיא מאמון נ' פקיד שומה נתניה**

תיק חיצוני :

- הזדמנות (מבחינתו – חוזרת) להשמיע את טענותיה בעניין פסילת הספרים לשנת 2014 בגין אי רישום התקבול.
- בהתאם לכך, ביום 20.6.18 הגישה המערערת מכתב נימוקים בו היא מסבירה מדוע היא סבורה כי אין לפסול את ספריה. ביום 16.7.18 נערך למערערת שימוע בפני מר זחאלקה בעניין פסילת הספרים. לאחר ששמע את טענות המערערת לא מצא מר זחאלקה לקבלן, והורה ביום 11.12.18 על פסילת הספרים. כנגד החלטה זו הוגש הערעור שלפניי, בתיק ע"מ 19-02-49805.
8. במקביל לשימוע בעניין פסילת הספרים ואף לאחר מכן – במהלך שנת 2019 וראשית 2020, התקיימו בפני המשיב אף דיוני שומה [שלב א' ושלב ב' (- דיון בהשגה)] – ביחס לשנות המס שבמחלוקת.
9. דיוני שלב א' נערכו בפני המפקח עמית ציטיאטי (שני דיונים). דיוני שלב ב' נערכו בפני המפקחת מורן מזוז (4 דיונים). משלא עלה בידי הצדדים להגיע לכדי הסכמות, הוצאו למערערים צווי השומה, אשר כפי שהוזכר בפתיח של פסק הדין – כוללים מספר סוגיות:
- א. הגדלת שיעור הרווח הגולמי שהמשיב סבור כי יש לייחס למערערת והעמדתו על 30%. כתוצאה מכך, הוגדלו הכנסות המערערת לשנות המס שבמחלוקת, וכן הוגדלו הכנסות המערער (בניכוי יתרות זכות שהיו לו) – שכן המשיב קבע כי רווחים אלה נמשכו על ידי המערער.
- ב. רכישת נכס מקרקעין - תוספת הכנסה למערער בשנת 2014 ותיאום הוצאה לחברה: המשיב קבע כי נכס שרכש המערער, מומן ע"י המערערת, ולפיכך זקף למערער הכנסה (וביטל את רישומו אצל המערערת).
- ג. מחילת חובות בשנת 2016: המשיב סבור כי חובות שחבה המערערת לשניים מספקיה, נמחלו עם הפסקת פעילותה בשנת 2016. לאור זאת ובהתאם להוראות סעיף 3(ב) לפקודה, זקף המשיב למערערת הכנסות ממחילת חוב.
- צווי השומה כללו אף ביטל הפסד מועבר אצל המערערת, וזאת בעקבות זקיפת ההכנסות בצווים. כן כוללים צווי השומה השתת קנס גירעון על המערערים, בשיעור של 15%.
- המערערים חלוקים על קביעות המשיב, וכנגדן הגישו את הערעור בתיק ע"מ 20-06-52991.
10. בשים לב לזהות הצדדים ולקשר בין הסוגיות, הדיון בערעורים אוחד.
11. הצדדים הגישו את ראיותיהם בתצהירים. בתמצית, אתאר להלן את עיקרי השתלשלות העניינים בהקשר זה:
- המערערים הגישו תצהיר מטעם המערער, והמשיב הגיש שלושה תצהירים: מטעם מר זחאלקה – בעניין פסילת הספרים; מטעם גב' מורן מזוז – מפקחת שטיפלה בשלב הדיונים בהשגה (להלן: 'גב' –



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-02-49805 עוף טייבה בע"מ נ' פקיד שומה נתניה  
ע"מ 20-06-52991 עוף טייבה בע"מ וחאג' יחיא מאמון נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

מזוז", וחוות דעת מומחה מטעם גב' נאוה מרדכי – מנהלת תחום "כלכלן תחשיבים בכיר" במחלקה הכלכלית של רשות המיסים (להלן: "גב' מרדכי").

לאחר שהוגשו תצהירי המשיב, הגישו המערערים בקשה להגיש חוות דעת מומחה מטעמם וכן להגיש תצהירים מטעם מי שייצגו אותם בשלבי הדיונים מול המשיב [למען הדיוק אציין כי ראשית ביקשו כי אלה יזומנו למסור עדות ראשית ללא תצהיר, אולם משהובהר כי אין לכך מקום, התבקש להגיש מטעמם תצהיר].

בהתאם לסדרי הדין, היה מקום כי בקשת המערערים תדחה. על אף האמור, בשים לב לאופי המחלוקת שבין הצדדים וטענות שעלו, סברתי כי נכון יותר בשלב זה של ההליך לנקוט עם המערערים בגישה מקלה ולאפשר להם להגיש חוות דעת מומחה ואת הראיות שביקשו להציג, תוך חיובם בהוצאות בגין העיכוב שנגרם. לצד זה, כדי לשמור על סדר הבאת הראיות, נשמרה זכותו של המשיב להגיש תצהיר משלים. לאור זאת הוגשו ראיות נוספות, כדלקמן:

המערערים הגישו תצהירים מטעמם של רו"ח אבו עקפה ראיף (להלן: "רו"ח עקפה") ושל רו"ח אבנר בן שלום (להלן: "רו"ח בן שלום"), וכן חוות דעת מומחה מטעם רו"ח ויקטור בר (להלן: "רו"ח בר"). המשיב הגיש חוות-דעת משלימה מטעם גב' מרדכי, בה התייחסה לחוות-הדעת שהגישו המערערים.

12. בנוסף – בעניין התצהירים, המשיב מסר כי גב' מזוז, עזבה את עבודתה ברשות המיסים. כן ציין המשיב כי לדברי גב' מזוז, חלק מהשיקולים שעמדו בבסיס עזיבתה היו קשיים שיש לה לעמוד בדיונים בבתי המשפט, ולכן ועל אף ניסיונות לשכנעה לבוא ולמסור עדות, היא סירבה לעשות כן. בנסיבות אלה, התרתי למשיב להחליף את תצהירה של גב' מזוז בתצהיר זהה (בשינויים הטכניים הנדרשים), שהוגש בשם המשיב על ידי גב' אורית נפרין, רכזת במשרדי המשיב (להלן: "גב' נפרין"). לצד זה ובהתאם לבקשתם, נשמרו זכויות המערערים לטעון ביחס לעדויות שהביא המשיב, וכפי שיצוין בהמשך טענות כאלה אכן עלו.

13. נקבעו שני דיונים לחקירת המצהירים. רו"ח בר שלום, אחד המצהירים מטעם המערערים, לא הגיע להיחקר על תצהירו (בשני המועדים שנקבעו לכך). בנסיבות אלה ניתנה החלטה כי תצהירו יוצא מתיק בית המשפט, אלא שבהתאם להסכמת הצדדים – הנספחים שהגיש יוותרו בתיק. שאר העדים נחקרו על תצהיריהם ולאחר מכן הגישו הצדדים סיכומים בכתב.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-02-49805 עוף טייבה בע"מ נ' פקיד שומה נתניה  
ע"מ 20-06-52991 עוף טייבה בע"מ וחאג' יחיא מאמון נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

### דיון והכרעה

14. בשים לב לאופי המחלוקות שבין הצדדים, כל אחת מהמחלוקות תתברר להלן בפני עצמה, תוך הצגת עיקרי העובדות הנדרשות ובחינת טענות הצדדים בעניינה.

### פסילת הספרים לשנת 2014

15. כאמור, ביום 2.12.14 נערכה ביקורת ניהול ספרים אצל המערער. בביקורת נמצא כי לא נרשמו תקבולים בסך של 276,860 ₪. כפי שעולה מדו"ח ביקורת חוץ (נספח 2 לתצהיר זחאלקה) – אשר נמסר למערער ונחתם על ידו, סך זה מורכב מהסכומים הבאים, אשר נמצאו אצל המערער:
  - א. שקית ובה 3560 ₪: 3,040 ₪ במזומן, וכן שני שיקים פתוחים (היינו ללא שם מוטב) בסך המסתכם ל- 520 ₪.
  - ב. 14 שיקים פתוחים מחאג' יחיא תחסין (תאריכי פירעון עתידיים), בסכום כולל של 29,000 ₪.
  - ג. 9 שיקים פתוחים מאת שלבאיה נאטור חוסם (תאריכי פירעון עתידיים), בסך 15,000 ₪ כל אחד, ובסה"כ – 135,000 ₪.
  - ד. 3 שיקים פתוחים בסכום כולל של 12,700 ₪.
  - ה. צילומי 14 שיקים פתוחים ומוסבים בסך כולל של 91,000 ₪, אשר לא נרשמו בספרי המערער.
16. כפי שעולה מדו"ח ביקורת החוץ, המערער מסר את ההסברים הבאים ביחס לסכומים הנ"ל:
  - א. שקית ובה 3560 ₪: "קיבלתי את הכסף אתמול 1.12.14 מעדנאן מנסור מטירה בעל אטליו. הייתי אמור הבוקר להוציא לו חשבונית מס/קבלה. הכסף התקבל אצלי במשרד אתמול בסוף היום, ולכן עדין לא רשמתי" (נספח 2 לתצהיר זחאלקה, עמ' 11).
  - ב. 14 שיקים מחאג' יחיא תחסין, בסך 29,000 ₪: "בן דודה שלי נתן לי שיקים שאני ארכוש עבורו רכב, אני עד היום מחפש לו רכב, עדין לא התבצעה העסקה" (נספח 2 לתצהיר זחאלקה, עמ' 13).
  - ג. 9 שיקים משלבאיה נאטור חוסם, בסך 135,000 ₪: "הלקוח שלאביה נתן לי מקדמה עבור עסקה של מוצרי בשר, אם יהיה לי עודף סחורה הוא רוצה לרכוש, ונתן לי את השיקים להבטיח את עצמו להיות ראשון. אני לא רציתי לקחת את השיקים והוא התעקש. קיבלתי אותם לפני כ-4 חודשים" (נספח 2 לתצהיר זחאלקה, עמ' 19).



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

**ע"מ 19-02-49805 עוף טייבה בע"מ נ' פקיד שומה נתניה**  
**ע"מ 20-06-52991 עוף טייבה בע"מ וחאג' יחיא מאמון נ' פקיד שומה נתניה**

תיק חיצוני:

ד. 3 שיקים בסכום כולל של 12,700 ₪: "השיקים הללו התקבלו במעדנייה בטייבה. אני אציג לכם Z עם הרישומים" (נספח 2 לתצהיר זחאלקה, עמ' 23). אין מחלוקת כי המערער לא פנה אל המשיב ולא הציג (עד היום) ראיה כי השיקים הנ"ל נרשמו בסרט ה-Z בקופת המעדנייה. ה. צילומי 14 שיקים על סך 91,000 ₪: "נתן לי אותם לקוח ממשפחת סעודי מהצפון 16 שיקים סך כל העסקה הייתה צריכה להיות 90,000 ₪. אחרי שבדקתי בחשבונות מוגבלים – החזרתי אותם ללקוח, 14 שיקים ושניים נשארו אצלי וגם הם מוגבלים לכן לא הפקדתי ולא רשמתי אותם" (נספח 2 לתצהיר זחאלקה, עמ' 32).

17. המערערים היו מיוצגים באותה העת על ידי רו"ח עקפה. בסעיפים 8 ו-9 לתצהירו טען רו"ח עקפה: לא זכור לי שהמערער 2 הודיע לי על קיום ביקורת ניהול ספרים כלשהיא בעסקו בחודש דצמבר 2014.

נודע לראשונה על קיום ביקורת ניהול ספרים רק במהלך דיון שהוזמנתי אליו במשרדי המשיבה בימים 17.05.18 ו-06.06.18 ...

דברים אלה נסתרו באופן ברור על ידי המערער, אשר טען בעדותו לפני כי עוד באותו היום שוחח עם רו"ח עקפה בעניין זה (עמ' 77 לפרוטוקול ש' 2-15) – אסתפק בציטוט קצר:

בא אלי ב-14:30 אחרי שהם הלכו אומר לי "עצם שאני רואה אותך יושב פה זה בסדר" איך הוא לא ידע?

לרו"ח עקפה ניתנה ההזדמנות להסביר את הדברים בחקירתו הנגדית (עמ' 131 לפרוטוקול), ואין כמובן לשלול את האפשרות כי העניין נשמט מזכרונו (והוא אכן נזהר וכבר בתצהירו ציין כי הדברים נכתבים בהתאם לזיכרונו).

כך או אחרת, הדעת נותנת כי ביקורת ארוכה שהניבה דו"ח עליו חתום המערער (בן עשרות עמודים) ושהתגלו בה לדעת המבקרים, אי רישום תקבולים בסך העולה על רבע מיליון ₪, אינה דבר שבשגרה ודברי המערער כי העניין הובא לידיעת רו"ח עקפה עוד באותו היום מתיישבים עם מבחן השכל הישר וניסיון החיים.

18. בסעיף 145 בלפקודה, לא נקבע מהו פרק הזמן העומד לרשות פקיד השומה לצורך פסילת ספרים בגין אי רישום תקבול. בנסיבות אלה, כדי לגבש טענת התיישנות (ומבלי לקבוע בדבר מסמרות) – צריך לחלוק פרק זמן של 7 שנים ממועד הביקורת [ראו בהקשר דומה: ע"א 3886/12 זאב שרון קבלנות בנין ועפר בע"מ נ' מנהל מע"מ (26.8.14) פס' 36] או לחילופין פרק הזמן (הקצר יותר) העומד לרשות המשיב לבחינת אותה שנת מס. כך או כך, אין מחלוקת כי בשנת 2018 - המועד בו התקבלה החלטתו של מר זחאלקה על פסילת הספרים ושבגינה הוגש הערעור – לא חלפו מועדים אלה.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-02-49805 עוף טייבה בע"מ נ' פקיד שומה נתניה  
ע"מ 20-06-52991 עוף טייבה בע"מ וחאג' יחיא מאמון נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

אלא שאף אם אין מקום לטענת התיישנות, בפי המערערים טענת שיהוי. פרק הזמן שחלף מאז עריכת הביקורת ועד לקבלת ההחלטה בשנת 2018, משקף לדעתם שיהוי אשר די בו – כדי להצדיק את פסילת ההחלטה. המשיב סבור כי אין ממש בטענה זו, שכן היא למעשה מנסה לבוא חשבון עם המשיב על שנהג עם המערערת בדרך של לפנים משורת הדין. מחלוקת זו נעוצה בשאלה מה אירע בעניין פסילת הספרים מאז שנת 2014.

19. כאמור, בין הצדדים מחלוקת לגבי השאלה מה אירע בעניין פסילת הספרים, מאז הביקורת בשנת 2014 ועד לשנת 2018, כאשר נערך שימוע ונפסלו בהחלטה שקיבל מר זחאלקה ביום 11.12.18. אציג להלן את עיקרי הדברים:

המערערים טוענים כי לא שמעו דבר בעניין זה, עד למועד בו הוזמנו לדיוני שומה בשנת 2018, ואז כבדרך אגב נודע להם אודות פסילת הספרים לשנת 2014.

המשיב רואה את הדברים באופן אחר. המשיב הציג רישומים מהם נראה כי ביום 7.12.14 נשלח אל המערערת מכתב בדואר רשום, בו הובא לידיעתה כוונתו של המשיב לפסול את ספריה לשנת 2014 בגין אי רישום תקבול, ואשר נכתב בו באופן ברור כי אם לא תיעשה בתגובה פנייה מטעם המערערת בה תבקש עריכת שימוע – יראו מכתב זה כהודעה בדבר פסילת הספרים, עליה ניתן יהיה לערער לבית המשפט (נספח 3 לתצהיר זחאלקה). כן הציג המשיב (נספח 5 לתצהיר זחאלקה) רישום פנימי במחשבו, ממנו עולה כי ביום 12.03.15 דווח מרשות הדואר כי המכתב "לא נדרש".

20. בסעיף 238(א) לפקודה, נקבע כי משלוח דואר רשום אל כתובתו הרשומה של העסק, ייחשב ככזה שהגיע לייעדו תוך 6 ימים. המשיב טען כי מדובר במשלוח אל כתובתה הרשומה של המערערת באותה העת, והמערערת לא הראתה כי לא כך הוא. ודאי שאי לקחת מכתב דואר רשום, אינה מאיינת את הדין לפיו דבר הדואר ייחשב ככזה שהתקבל.

21. ער אני לכך שלהודעת הערעור צורף כנספח מסמך מאתר רשות הדואר, ממנו לכאורה נראה כי "אין נתונים" אודות דבר הדואר בהתאם למספרו שציין המשיב. אלא שהמערערים בחרו שלא לצרף מסמך זה לתצהיר שהגישו ולא להזכירו אותו (ולו בדרך של הפנייה), ולפיכך עניינו אף לא התברר במסגרת שמיעת הראיות.

22. מר זחאלקה העיד כי במחשבי המשיב הוזן מה שמכונה אצל רשות המיסים - "קוד 7" (המסמל כי הספרים נפסלו), וכי מבחינת המשיב – החל משנת 2015 היו ספרי המערערת לשנת 2014 פסולים. זחאלקה העיד כי בשנת 2018, כשטען לפניו רו"ח עקפה כי המערערת לא קיבלה את הודעת הפסילה, החליט הוא (מבחינתו) לפנים משורת הדין – לא לעמוד על הטענה כי חלף הזמן שעמד לרשות המערערת לבקש עריכת שימוע, אלא לאפשר לה את יומה בפניו ולערוך לה שימוע. מר זחאלקה העיד כי מבחינה טכנית וכדי לאפשר זאת – לאחר שבמחשבי המשיב הוזנה כבר פסילת הספרים,





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-02-49805 עוף טייבה בע"מ נ' פקיד שומה נתניה  
ע"מ 20-06-52991 עוף טייבה בע"מ וחאג' יחיא מאמון נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

הוא נאלץ לשנות את הסטטוס במחשב למה שמכונה בשפתה של רשות המיסים – "קוד 8" (המסמל את השלב הקודם לפסילה), ולאחר מכן לערוך שימוע. אחרי השימוע, ומשלא עלה בידי הצדדים להגיע להסכמות אף בהליך השומתי שהתנהל במקביל, העיד זחאלקה כי קיבל ביום 9.12.18 את ההחלטה לפסול את ספרי החברה וכי הזין מחדש בתאריך זה שוב – את אותו "קוד 7" (שהוא עצמו לדבריו הסיר, כדי לאפשר את עריכת השימוע).  
זחאלקה נחקר באריכות בעניינים אלה, שכן המערערים ניסו לאשש את טענתם כי פסילת הספרים נעשתה למעשה לראשונה רק בשנת 2018. מר זחאלקה הכחיש בתוקף טענה זו, והעיד (עמ' 164 ש' 14-11):

כב' הש' גורמן: אתה ראתה שהיה קוד 7 ב-2015?

העד, מר זחאלקה: כן. הרי אני ישבתי בשולחן והצגתי בפניהם את כל הנתונים האלה, זה מהות הדיון שהייתה, אחרת למה מגיעים אליי? למה מגיש השגה או בקשה להשגה מורחבת? כי היה קוד 7.  
ורשוב בהמשך (עמ' 166-167):

עו"ד סולטאן: לפני 09/12/18 מה היה?

העד, מר זחאלקה: היה קוד 7. כשמר עקפה הגיש את ההשגה על הפסילה שהייתה או על הביקורת שהייתה ב-14', אני בשביל לקלוט את הפסילה הייתי אמור לבטל טכנית את קוד 7 ולרשום קוד 8, מה המשמעות? שהנה מתחילים מחדש, אני אומר לך שאני מתכוון לפסול את הספרים שלך, אני עונה, לפסול את הספרים שלך נכון? ולכן אתה מוזמן לשימוע ואז הוא הוזמן לשימוע ביולי 18'.

כב' הש' גורמן: ואז כשהוזמן איזה קוד היה?

העד, מר זחאלקה: קוד 8.

עו"ד סולטאן: ביום 09/12/2018 כשאתה רושם כאן שינוי קוד בתאריך 09/12/2018, מה השינוי שביצעת?

העד, מר זחאלקה: מקוד 8 לקוד 7 שזה פסילה מוחלטת.

עו"ד סולטאן: אז ביום 09/12/2018 החלטת לפסול ורשמת את הקוד.

העד, מר זחאלקה: נכון.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-02-49805 עוף טייבה בע"מ נ' פקיד שומה נתניה  
ע"מ 20-06-52991 עוף טייבה בע"מ וחאג' יחיא מאמון נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

דבריו של מר זחאלקה, מקבלים למעשה חיזוק אף מהאופן בו רו"ח עקפה תיאר את שאירע: (עמ' 133-134):

אנחנו הוזמנו לנהל דיון שומתי בפקיד השומה נתניה. כבשגרה ובנוהל העבודה של מייצגים מול פקיד השומה נקבע דיון אצל המפקח והלכתי וישבנו וניהלנו דיון ענייני, אמת ענייני ברוח טובה אני חייב להגיד את זה גם, והכל זרם כמו שכאילו, כשורה. בדיון עצמו עלתה השאלה שהמפקח אומר שהתיקים פסולים ואז העליתי בפניו שאני כמייצגים לא יודע על הפסילה הזאת. לא התקבלה שום, לא ראיתי שום מכתב על הפסילה ולכן הוא האמין אמת הוא בא אמר ברוח טובה הייתה בדיון והוא מאמין לדבריי והתייעץ עם ממונה ניהול ספרים ואני חושב שגם עם מר עיקאב ואישורו לנו באמת לנישום לקיים שימוע, עוד פעם לעשות את השימוע ולעשות את התהליך מחדש, על מנת כאילו על ההחלטה לפסול או לפסול את הספרים.

כמו כן עולים הדברים אף מהפרוטוקול של הדיון השני בהשגה (מיום 6.6.18 – צורף כנספח לתצהיר רו"ח עקפה), שם נכתב:

לחברה קוד 7 אי רישום תקבול לשנת 2014. ...

ומשמע כי קוד 7 מוזן כבר לפניו. אין אפוא כל ראייה של ממש לטענה שבפי המערערים, כאילו הפסילה נערכה לראשונה רק בשנת 2018 – וודאי שטענה זו סותרת באופן ברור את עדותו של מר זחאלקה – בהם אני מוצא לתת אמון [אף אם אכן שינויי הקוד לא תועדו, ואף אם אכן התעורר ספק מסוים לאור דבריו כי הוא סבור כי לחברה נשלח אף מכתב פסילה בשנת 2015 – עניין לו לא הוצג כל תיעוד].

המשיב נהנה מחזקת התקינות, ועל פניו נראה כי הוא אכן שלח מכתב בדואר רשום אל המערערת ימים ספורים לאחר עריכת הביקורת – כפי שעולה מהרישומים הממוחשבים שהוצגו. בהתאם לאותו מכתב וכפי שהעיד מר זחאלקה כי ראה במחשבי המשיב – משלא הגישה המערערת תגובה – נפסלו הספרים, ולאחר מכן ולפנים משורת הדין – הסכים המשיב נוכח הטענות שבפי המערערת ובשים לכך ששנת המס (2014) הייתה עדין פתוחה ונדונה בין הצדדים בהליכי השומה, לערוך שימוע בו יבחן שוב את הפסילה. בנסיבות אלה, איני מוצא לקבל את טענת השיהוי שהעלתה המערערת.

הרבה מעבר לגדרש אציין כי אף לו הייתי מקבל את טענות המערערת אודות השתלשלות האירועים, לא היה בכך בהכרח כדי לגבש טענת שיהוי שהייתה מסייעת בידה. כידוע, טענת שיהוי, בשונה מטענת התיישנות, מותירה מרחב שיקול דעת רחב יותר. בשים לב להיקף אי רישום התקבולים, איני משוכנע כי היה די בטענת השיהוי כדי לשלול מהמשיב את הסמכות לפעול ולבחון במסגרת הזמן



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-02-49805 עוף טייבה בע"מ נ' פקיד שומה נתניה  
ע"מ 20-06-52991 עוף טייבה בע"מ וחאג' יחיא מאמון נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

שבדין (אף אם בשיהוי) את שאלת פסילת הספרים. אלא שלנוכח כל האמור לעיל, כאמור - אני נדרש לכך.

23. לאחר שהוסרה טענת השיהוי מעל הפרק, אפנה לבחון את שאלת פסילת הספרים – נוכח אי רישום התקבולים. בכל הנוגע לשאלה מהותית זו – אני סבור כי אין כל מקום לספק כי דין הספרים להיפסל לשנת 2014.

כפי שיובהר מיד, מדובר באי רישום תקבולים בהיקף נרחב מאוד – כאשר לא הוצגה שום ראיה ממשית ביחס לאף אחד מהתקבולים ופשר אי רישומם.

בצדק ציין זחאלקה בעדותו (עמ' 191 לפרוטוקול ש' 34-35):

... כשישבנו בשימוע לא המציא אפילו מסמך 1 אפילו לא הביא אדם 1 שיתמוך בגרסה

שלו ...

וכך אף בהליך הערעור שלפניי, המערערים לא הציגו שום ראיה לאשש את גרסת המערער. במצב דברים זה, היה מקום להורות על פסילת הספרים אף נוכח אי רישום רק חלק קטן מהתקבולים, קל וחומר נוכח התמונה החריגה בחומרתה שהתגלתה – בה נמצא כי לא נערך רישום ביחס לסכומים בהיקף כה גדול.

24. אפנה לבחון את הדברים, ביחס לכל אחד מהסכומים שאי רישומם עלה במסגרת הביקורת:

א. שקית ובה 3560 ₪:

כזכור, במועד הביקורת מסר המערער בעניין סכום זה (נספח 2 לתצהיר זחאלקה, עמ' 11):

"קיבלתי את הכסף אתמול 1.12.14 מעדנאן מנסור מטירה בעל אטליז. הייתי אמור

הבוקר להוציא לו חשבונית מס/קבלה. הכסף התקבל אצלי במשרד אתמול בסוף

היום, ולכן עדין לא רשמתי".

בחקירתו בבית המשפט טען המערער (עמ' 73 ש' 1-6):

העד, מר יחיא: זה כסף שאני אספתי אותו בערב כאילו אחרי יום העסקים, עוד לא

הגעת למשרד אז זה נשאר אצלי בכיס.

עו"ד הגר: אבל איפה אספת אותו? אמור היה להיות בעסק.

העד, מר יחיא: בלקוחות, עשיתי סיבוב ללקוחות.

עו"ד הגר: יש לך איזה תצהיר או משהו מלקוח,

העד, מר יחיא: אני לא צריך להביא תצהיר



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-02-49805 עוף טייבה בע"מ נ' פקיד שומה נתניה  
ע"מ 20-06-52991 עוף טייבה בע"מ וחאג' יחיא מאמון נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

מעבר לסתירה בנוגע לשאלה היכן התקבל הכסף – האם במשרד או מחוצה לו ב- "סיבוב לקוחות", הרי שברור כי אין די בטענות בעלמא וכי על המערער היה להביא לעדות את מר עדנאן מנסור – כדי להבהיר מדוע לא הוצאה לו חשבונית מס/קבלה בגין התשלום. אציין כי די היה רק בחלק (קטן) זה של הפרשייה, כדי להצדיק את פסילת הספרים. ב. 14 שיקים מחאג' יחיא תחסין, בסך 29,000 ₪:

לדברי המערער מדובר בכספים שקיבל מבן דודה שלו, לצורך רכישת רכב. אלא ששוב, מר תחסין לא זומן למסירת עדות – ונותנו רק עם דברי המערער. המשיב אף עמד על כך שפריסת השיקים לכשנה קדימה, אינה מתיישבת בנקל עם גרסת המערער (עמ' 78 לפרוטוקול):

עו"ד הגר: תראה הביקורת נערכה בדצמבר 2014, השיק הראשון שהוא נתן לך הוא לאוגוסט 2015, הרבה זמן אחרי. אז תגיד לי איזה מן התנהלות זאת שתחסין ייתן לך 14 שיקים לשנה, כמעט שנה בערך, קדימה לקנות לו רכב איך אפשר,

העד, מר יחיא: לא חושב שזה הגיוני.

עו"ד הגר: הנה אני אראה לך. 02/12/2014 זה התאריך של הביקורת אתה מסכים איתי נכון?

העד, מר יחיא: כן.

עו"ד הגר: השיק הראשון הוא ל-09/08/15, 09/07, 09/07,

העד, מר יחיא: האמת לא דפדפתי בשיקים ולא ראיתי אותם. הוא נתן לי מעטפה סגורה ולא כל כך עניין אותי הדבר.

...

עו"ד הגר: איפה תחסין שיבוא ויאשר שאתה,

העד, מר יחיא: אני יכול להביא אותו. זה שכן שלי והבן דוד שלי.

עו"ד הגר: להיום לא הבאת אותו אבל.

העד, מר יחיא: אף אחד לא ביקש ממני. מה אני אביא את כל טייבה?

עו"ד הגר: לא, רק מי שנתן לך שיקים שלא נרשמו.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-02-49805 עוף טייבה בע"מ נ' פקיד שומה נתניה  
ע"מ 20-06-52991 עוף טייבה בע"מ וחאג' יחיא מאמון נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

העד, מר יחיא: אף אחד לא ביקש ממני להביא אותו, אני יכול להביא אותו בכל רגע.

עו"ד הגר: רגע תאמר לי לשימוע שנערך לך ביחס לאי רישום תקבול, הבאת אותו שיגיד שזה עבור רכישת רכב?

העד, מר יחיא: לא.

בשים לב לתמונה בכללותה – ממנה עלה כי המערער קיבל סכומים רבים מבלי שרשם בספריו כנדרש, אין די בדברי המערער. יתירה מכך, המערער היה מיוצג בידי מייצגים וב"כ מנוסים ומלומדים. חזקה כי אם היה ניתן לאשש את גרסתו, היו דואגים לעשות כן. הותרת הגרסה כשלעצמה וללא כל ביסוס שלכאורה היה (לדבריו) קל להצגה, לא רק שאין בה די, אלא שהיא מחזקת את סימני השאלה העולים בלאו הכי.

ג. 9 שיקים משלבאיה נאטור חוסם, בסך 135,000 ₪:

המערער עצמו אישר (נספח 2 לתצהיר זחאלקה, עמ' 19), כי:

הלקוח שלאביה נתן לי מקדמה עבור עסקה של מוצרי בשר, אם יהיה לי עודף סחורה הוא רוצה לרכוש, ונתן לי את השיקים להבטיח את עצמו להיות ראשון. ... קיבלתי אותם לפני כ-4 חודשים.

בחקירתו הנגדית, נשאל והשיב המערער בעניין שיקים אלה (עמ' 78-80:

עו"ד הגר: אני עוברת לשיקים הבאים שהם נמצאים בעמוד 19 אדוני לתצהיר עיקב. מדובר ב-9 שיקים על סך 15,000 שקל כל שיק. אני אראה לך את השיקים. מי נתן לך את השיקים האלה?

העד, מר יחיא: זה של לקוח, קיבלתי אותם באותו לילה.

עו"ד הגר: שקוראים לו?

העד, מר יחיא: שלביה.

עו"ד הגר: קיבלת את השיקים האלה באותו לילה כלומר קיבלת אותם ב-01/12 יום לפני?

העד, מר יחיא: יום לפני באותו הלילה.

עו"ד הגר: למה שלביה ייתן לך ב-01/12/2014 שיקים דחויים לאוקטובר 2015?

העד, מר יחיא: זה עבור עסקה שרצה לקנות מהמלאי.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-02-49805 עוף טייבה בע"מ נ' פקיד שומה נתניה  
ע"מ 20-06-52991 עוף טייבה בע"מ וחאג' יחיא מאמון נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

...

עו"ד הגר: אני מפנה אותך בדו"ח של ביקורת ניהול ספרים כתוב ככה מהפה שלך הסבר בעל העסק "אני לא רציתי לקחת את השיקים, הוא התעקש. קיבלתי אותם לפני כ-4 חודשים". זה אומר שלא קיבלת אותם ב-01/12/2014, אתה קיבלת אותם 4 חודשים קדימה, היינו קיבלת אותם באוגוסט 2014, שיקים שהראשון מבניהם מועד הפירעון שלו אוקטובר 2015 אז לא הבנתי איזה, העד, מר יחיא: יש עוד סדרה של שיקים שאני לא רציתי לקחת את השיקים למה הם לא תקינים.

...

עו"ד הגר: ואתה אומר לי שזה השיקים האלה הם עבור סחורה?  
העד, מר יחיא: כן.  
עו"ד הגר: איך אני יכולה לדעת שהם עבור סחורה?  
העד, מר יחיא: אפשר להביא את הבן-אדם.  
עו"ד הגר: אבל לא הבאת אותו.  
העד, מר יחיא: אף אחד לא ביקש ממני.

...

עו"ד הגר: הוצאת קבלה כשקיבלת את השיקים האלה?  
העד, מר יחיא: כן.  
עו"ד הגר: תראה לי אותה.  
העד, מר יחיא: אין לי פה.

מעבר לכך שכפי שניתן לראות – יש סתירה בדברי המערער לגבי השאלה מתי קיבל את השיקים (לפני ארבעה חודשים או אתמול), הרי שהוא לא הציג כל ראיה, לא למשיב בשימוע ולא לבית המשפט, כי הוציא קבלה בגין התקבולים – בסך 135,000 ! כמובן, לא הובא אף כל עד לאשש את הגרסה (ואז אולי היינו למדים איזו מהגרסאות של המערער היא הנכונה).

נסיבות אלה מצדיקות, אף הן כשלעצמן, את פסילת הספרים.

ד. 3 שיקים בסכום כולל של 12,700 ₪:



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-02-49805 עוף טייבה בע"מ נ' פקיד שומה נתניה  
ע"מ 20-06-52991 עוף טייבה בע"מ וחאג' יחיא מאמון נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

לדברי המערער בעת עריכת הביקורת (נספח 2 לתצהיר זחאלקה, עמ' 23):  
השיקים הללו התקבלו במעדנייה בטייבה. אני אציג לכם Z עם הרישומים.  
אלא שאותו רישום לא הוצג, לא בפני המשיב בשימוע ולא לבית המשפט. וכך נשאל והשיב  
המערער (עמ' 81 לפרוטוקול):

עו"ד הגר: ... הסבר בעל העסק אני אקריא, "השיקים הללו התקבלו במעדנייה  
בטייבה. אני אדאג לכם Z עם הרישומים". אז אני שואלת אותך  
האם נכון לא האם, נכון שלא הבאת לנו את הZ הזה?

הער, מר יחיא: אף אחד לא שאל אותי אף אחד לא ביקש ממני.

עו"ד הגר: אבל אתה אומר פה, זה המילים שלך אתה מסביר, אז לא הבאת.

הער, מר יחיא: אף אחד לא ביקש, למה שאני אביא? אם זה היה בקופה בטייבה,  
אם זה היה כאילו השיקים היו בטייבה או היה בתוך הקופה Z.

אי הצגת ראיות נחוצות, מדברת בעד עצמה ומקימה חזקה כי לא לחינם לא הוצגו. בנסיבות  
אלה, אין לקבל את טענות המערער, שנותרו טענות בעלמא – אותן בחר שלא להוכיח.  
ה. 14 שיקים על סך 91,000 ₪:

לדברי המערער (נספח 2 לתצהיר זחאלקה, עמ' 32):

נתן לי אותם לקוח ממשפחת סעודי מהצפון 16 שיקים סך כל העסקה הייתה צריכה  
להיות 90,000 ₪. אחרי שבדקתי בחשבונות מוגבלים – החזרתי אותם ללקוח, 14  
שיקים ושניים נשארו אצלי וגם הם מוגבלים לכן לא הפקדתי ולא רשמתי אותם.

אלא ששוב, לא הובא איש מאותה משפחת סעודי להעיד, כך שנותרנו עם טענות בעלמא – ועם  
שיקים לגביהם לא נערך כל רישום אשר על פניו נראה כנדרש.

25. בשולי הדברים ומעבר לנדרש כאן אציין כי בצדק ציין המשיב כי מדובר בשיקים, בסכומים נכבדים,  
שכולם שיקים פתוחים. אין צריך לומר כי בדרך זו ובהעדר רישום חשבונאי כנדרש, נקל לעשות  
שימוש בכספים אלה באופן שאינו מתועד ולא מדווח.

26. אלא שלצורך השאלה הניצבת כאן, אין צורך בחשדות אלה – שכן די במה שהתברר: המערער לא  
רשם תקבולים בהיקף ניכר, ולא סיפק לכך ולו ראשית הסבר המניח את הדעת.  
בהתאם להוראות סעיף 145(א)(1) לפקודה, אי רישום יביא לכך שספרי הנישום ייחשבו כבלתי  
קבילים, אלא אם –

שוכנע פקיד השומה כי הייתה סיבה מספקת לאי הרישום.

בהתאם להוראות סעיף 17(א) להוראות מס הכנסה (ניהול פנקס חשבונות), התשל"ג-1973:



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-02-49805 עוף טייבה בע"מ נ' פקיד שומה נתניה  
ע"מ 20-06-52991 עוף טייבה בע"מ וחאג' יחיא מאמון נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

תעוד פנים על תקבול, על מכירה, על משלוח או הובלת טובין ועל שירות שניתן, ייערך  
סמוך לביצוע הפעולה ...

כפי שנקבע בע"א 5072/19 שווארמה א.ש בע"מ נ' פקיד שומה חדרה (9.5.21) (להלן: "עניין שווארמה א.ש"), פס' 25 – 28 ו-34, נטל הראיה הראשוני מונח לפתחו של פקיד השומה – להראות בראיות מנהליות כי אכן לא נרשם תקבול. לאחר שהראה פקיד השומה כאמור, נטל השכנוע כי לא כך הם פני הדברים או כי הייתה סיבה מספקת לאי רישום התקבול – רובץ לפתחו של הנישום. כדי להרים נטל זה, לא די יהיה בטענות בעלמא, ולרוב – לא ניתן יהיה להסתפק בדבריו של הנישום בלבד – מבלי שאלה אוששו כנדרש בראיות. וכך לדוגמה נפסק בע"א 1999/92 אליהו חרד נ' פקיד שומה נתניה (1.3.95), מפי כבוד השופט (כתוארו אז) חשין:

אכן, המדובר דרך כלל הוא בנסיבות הידועות אך ורק לנישום, ויקשה לבסס הלכה על דיברתו של נישום היא בלבד (שעה שהכול מסכימים כי לא מילא את המוטל עליו).

[באופן דומה, ראו: ע"מ 15-05-39344 חברת ונ אבו אלעאפיה מאז 1879 (2006) בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 4 (27.6.17) פס' 24 (להלן: "עניין אלעפיה")]  
בתי המשפט אף שבו והדגישו כי אין די בתום ליבו הסובייקטיבי של הנישום, אלא שיש לבחון את הנסיבות מבעד למבחן אובייקטיבי ומתוך שימת לב לכך שמטרת ההוראות שנקבעו בכל הנוגע לניהול ספרים ורישום תקבולים, היא, בין השאר, יצירת מסגרת ארגונית אשר תמנע מראש היווצרות מקרים מעין אלה [ראו: ע"א 789/80 פקיד שומה רחובות נ' צבי שקד (19.4.83), פס' 6; ע"מ 6628-10-09 עורד בכר נ' פקיד שומה חיפה (19.6.11)].

27. לאור כל האמור ולנוכח הנסיבות – בהם לא היה בידי המערערים להציג רישום לתקבולים בהיקף ניכר והם למעשה לא הביאו כל ראיה בעניינם של תקבולים אלה, באתי למסקנה כי מדובר במקרה מובהק בו בדין פסל המשיב את ספרי המערערת לשנת 2014.

### שיעור הרווח הגולמי - תוספת הכנסה למערערים

28. בדוחות שהגישה המערערת עלה כי היא דיווחה על רווח גולמי בשיעורים הבאים: בשנת 2013 – 14%, בשנת 2014 – 15%, בשנת 2015 – 5%, ובשנת 2016 – 8% (סעיף 4 לחו"ד מרדכי, אשר לא הוכחה בעניין זה ע"י המערערים). כאמור לעיל, המשיב קבע כי אין לקבל את שיעור הרווח הגולמי עליו דיווחה המערערת, והוא ערך שומה המבוססת על תחשיב כלכלי – אשר הביא את המשיב להעמדת הרווח הגולמי בשנות המס שבמחלוקת על שיעור של 30%.





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-02-49805 עוף טייבה בע"מ נ' פקיד שומה נתניה  
ע"מ 20-06-52991 עוף טייבה בע"מ וחאג' יחיא מאמון נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני :

כתוצאה מקביעה זו, גדלה הכנסת המערערת לשנות המס שבמחלוקת בסך של 15,628,769 ₪, כשהכנסה זו פרוסה על פני שנות המס שבמחלוקת – תוך קביעת ההכנסות בהתאם לשיעור הרווח הגולמי שקבע כאמור המשיב.

29. קביעת המשיב, לפיה יש להעמיד את הרווח הגולמי על שיעור של 30%, התבססה על בדיקה שערכה המפקחת גב' מזוז בשלב ב' של הליכי השומה. בדיקה זו נעשתה ביחס לרווחים אשר לטענת המשיב הפיקה המערערת בחודש מאי שנת 2014. עריכת בדיקה זו נעשתה על ידי גב' מזוז, בסיועה והדרכתה של הכלכלנית גב' מרדכי.

לאחר הגשת הערעור נערכה אף בחינה נוספת של הרווח הגולמי שיש לדעת המשיב לזקוף למערערת, וזאת באמצעות חוות דעת שערכה גב' מרדכי ושהוגשה כחוות דעת מומחה לבית המשפט במסגרת ראיות המשיב (להלן: "חו"ד מרדכי"). חו"ד מרדכי נערכה באופן דומה לבדיקה שערכה גב' מזוז, אלא שבעוד גב' מזוז בחנה את חודש מאי שנת 2014, בחנה מרדכי את נתוני חודש מאי שנת 2015.

30. השיטה שנקטה על ידי ע"י גב' מזוז (לבחינת שיעור הרווח הגולמי בחודש מאי 2014) והשיטה שנקטה בחו"ד מרדכי (לבחינת שיעור הרווח הגולמי בחודש מאי 2015) – זהה. שיטה זו פעלה באופן הבא: נסכמו כלל חשבונות הקנייה וכלל חשבונות המכירה בחודש מאי (בכל אחת מהשנים). בדרך זו, לכאורה על סמך נתוני אמת של המערערת עצמה, חושבו שיעורי הרווח באפיקי הפעילות העיקריים של המערערת (היינו בהתאם לסוגי המכירות השונות שהיא ביצעה בפועל באותו החודש). נערכו ממוצעים וחושב הרווח הגולמי, תוך מתן המשקל היחסי הנאות בהתאם לנתוני העסק עצמו – לחודש הנבחר. כמו כן ובמידת הצורך, בעריכת החישוב נעשה שימוש בנתונים שגיבשה המחלקה הכלכלית של רשות המיסים בבדיקות שערכה ביחס לסחר בבשר עופות [כך לדוגמה גובש שיעור הפחת, בגובה של 25% (כנהוג לדברי המשיב ביחס למשחטות, ותוך שהוא מציין כי מדובר בגישה מקלה ביחס למערערת – שאינה משחטה ולכן הפחת אצלה לדעת המשיב נמוך יותר)].

31. בשיטת החישוב בה נקט המשיב, יש בעיה מובנית מסוימת: חישוב הרווח הגולמי מחייב לדעת נתוני "מלאי פתיחה" ו- "מלאי סגירה" – אלא שנתונים אלה לא היו בידי המשיב. כתוצאה מכך, החישובים שערך המשיב, בהם סכם את כלל הקניות וכלל המכירות לחודש מאי, מתייחסים אל חודש בודד – כאילו היה יחידה עצמאית הניצבת בפני עצמה – אלא שבמציאות אין מחלוקת כי אין הדבר כך. אם לדוגמה נרכש מלאי בחודש אפריל והוא נמכר בחודש מאי, עלות רכישת המלאי אינה נלקחת בחשבון ואילו רווחי המכירות - כן. כמובן ובאופן דומה, יכולות להיווצר טעויות אף בכיוון ההפוך:



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

**ע"מ 19-02-49805 עוף טייבה בע"מ נ' פקיד שומה נתניה**  
**ע"מ 20-06-52991 עוף טייבה בע"מ וחאג' יחיא מאמון נ' פקיד שומה נתניה**

תיק חיצוני:

ייתכן כי נרכש מלאי בעלות גבוהה בחודש מאי, והסחורה (כולה או חלקה) נמכרה בחודש יוני, כך שבמקרה כזה הרווחים ממכירה זו הם שלא יילקחו בחשבון.

אכן, לא הוצג כל נתון המלמד על כך שהרכישות והמכירות אינן מתפזרות באופן שווה, פחות או יותר, בין חודשי השנה, וכי בחודש מאי הנתונים שונים באופן מובהק מחודשים אחרים (וטענות שהועלו בהקשר זה, היו טענות בעלמא ללא כל ביסוס). כך שלא הוצג כל נתון המלמד באופן ברור על קיומה של בעיה, אולם אין בכך כדי לשנות מהבעיה (והשגיאה) שאכן עלולה להיווצר כאשר נבדק חודש בודד ואין בחינה של נתונים שנתיים.

ומדוע לא נבחנו נתונים שנתיים? – לדברי המשיב מן הטעם הפשוט – שכן על אף בקשותיו – אלה לא הוצגו על ידי המערערים. כך, לדברי המשיב, לא הוצגו ספר כניסת טובין של פרטים לגביהם לא מנוהל ספר תנועת מלאי, וכן לא הומצאו למשיב רשימות ספירת מלאי מפורטות לסוף כל שנת מס והכוללת אף את הספירה החודשית והנתונים המפורטים (הכוללים פירוט ביחס לרכיבי המלאים השונים, ולא רק מספר כולל כפי שמופיע לצורך עריכת הדוחות בסוף השנה). בהעדר אלה, לא ניתן לבצע ביקורת כדבעי, ולפיכך ובליט ברירה – נאלץ המשיב לערוך את הביקורת כפי שערך. המשיב הציג את החשבוניות שסכם, ומדובר אכן בחשבוניות רבות מאוד – רק לחודש מאי. בנסיבות אלה ובהעדר נתונים שהיה על המערערת להציג – כך טוען המשיב, אין לצפות ממנו כי יערוך בדיקה נרחבת מזו המקיפה דיה שערך.

המערערים מנגד מכחישים את טענות המשיב, והם טוענים כי כן העבירו לידי את כל המסמכים הנדרשים – ובכלל זה ספירות המלאי המפורטות שעררה המערערת.

32. מבין גרסאות אלה, אני מקבל את גרסת המשיב. הטעם לכך נעוץ בעובדה כי לא היה בידי המערערת להציג את אותם נתונים – שלדברי המשיב חסרים, ולא היה בידיה להציג כל הסבר משכנע לחסר זה. אם נערכו רשימות מלאי כנדרש וכן קיים ספר כניסת טובין – מדוע לא להציגם לבית המשפט? איני מעלה על הדעת והדבר אף לא נטען, כאילו עותק יחיד שהיה בידי המערערת נמסר לידי המשיב – מבלי שנותר בידיה כל העתק. בשים לב לכך שהיה ידוע למערערת היטב (כפי שעלה בין השאר מתכתובת שהוצגה ושהייתה בין הצדדים) כי המשיב בוחן את שיעור הרווח הגולמי שיש לייחס לה, אין זה מתקבל על הדעת כי העתק מאותם מסמכים שטען המשיב (כבר מיד בהודעה המפרשת את נימוקי השומה) כי לא קיבל – לא נשמר בידי המערערת (ושוב, היא אף לא טענה כאמור).

הטענה כי המסמכים נמסרו למשיב היא על כן טענה בעלמא, ובכך אין בנסיבות העניין די. ושוב – אף המומחה מטעם המערערת – אשר הגיש חוות דעת מטעמה, לא טען כי הוצגו לפניו רשימות ספירת מלאי. ולהיפך – אף הוא אישר כי אלה לא הוצגו בפניו. הדעת אפוא נותנת כי אלה



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-02-49805 עוף טייבה בע"מ נ' פקיד שומה נתניה  
ע"מ 20-06-52991 עוף טייבה בע"מ וחאג' יחיא מאמון נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

לא קיימים (ואם הם קיימים, הבחירה שלא להציגם אפילו למומחה מטעמה, מקימה חזקה כי לו היו מוצגים – תמונת הדברים הייתה מאששת את טענות המשיב בשומתו).  
כדי לברר ולוודא עניין זה, נשאל המומחה מטעם המערערים, רו"ח בר (עמ' 24 לפרוטוקול), אחרי שזה הציג את הבעייתיות שיש בהעדר נתוני מלאי פתיחה ומלאי סגירה חודשיים:

כב' הש' גורמן: ... אני עדיין לא לגמרי מבין, איך לשיטתך צריך להתגבר על הבעיה ואיך אתה התגברת עליה?

העד, מר בר: בבקשה, בעיקרון אם בעסק קיים מלאי יומי.

כב' הש' גורמן: אבל אין.

העד, מר בר: ולא מלאי חודשי, אם היה הייתי מקבל רשימת בלאי (הכוונה למלאי, תוספת שלי - א.ג.),

כב' הש' גורמן: אין וצריכים לעשות חוות דעת.

העד, מר בר: לא אז אני לא יכול לנחש מלאים רטרואקטיבית.

[הקושי הנובע מכך שהמומחה מטעמם לא ראה את רשימות המלאי ופירוטו החודשי, הובהר למערערים אף בהמשך הדיון (ראו לדוגמה בעמ' 229 לפרוטוקול)]  
המשיב הדגיש כי חובה היה על המערערת לנהל תיעוד שוטף של המלאי וכן ספר כניסת טובין – המאפשר בחינת הנתונים, וכי אלה לא הוצגו. המערערת לא טענה כי אין עליה חובה לנהל רשימות מסוג זה, אלא שכאמור אלה לא הוצגו [ראו גם דבריו של רו"ח עקפה, אשר אישר כי אף הוא לא ראה נתונים אודות תנועות המלאי החודשיות (עמ' 140 לפרוטוקול ש' 12-13) שכן לדבריו מדובר בעניין תפעולי המנוהל ע"י מנהל החשבונות. מנהל החשבונות זה לא הובא להעיד, ואף זה רובץ לפתחה של המערערת].

כפי שעוד יובהר בהמשך, גב' מרדכי, הכלכלנית מטעם המשיב, הבהירה כי היא הייתה מעורבת יחד עם גב' מזוז בעריכת התחשיב לחודש מאי 2014 וכי היא בדקה אף בעצמה את החומרים שהגישה המערערת (ראו לדוגמה עמ' 228 לפרוטוקול ש' 35 – שם התייחסות ספציפית לעניין הנדון כאן). מרדכי נשאלה בחקירתה מדוע לא התייחסה לרשימות המלאי – והיא השיבה על כך באופן ברור (עמ' 224 לפרוטוקול ש' 9-12):

לא התייחסתי בחוות דעתי לספירות מלאי, מאחר והחברה לא הגישה שום אינדיקציה או שום מסמכים על ספירות מלאי, לא קניות לא תנועות מלאי, שום דבר. לא ניתן היה לדעת מה מלאי פתיחה שלה, מה הקניות, מה מלאי הסגירה כדי לחשב את עלות המכר.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-02-49805 עוף טייבה בע"מ נ' פקיד שומה נתניה  
ע"מ 20-06-52991 עוף טייבה בע"מ וחאג' יחיא מאמון נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

[בהמשך דבריה שם הסבירה מרדכי כי אין די בנתון כללי המופיע לצורך הדו"ח השנתי, שכן נתון זה אינו כולל את תמהיל רכיבי המלאי השונים ומועדי רכישתם, באופן המאפשר עריכת ביקורת]

דברים אלה של גב' מרדכי (וראו אף דבריה בעמ' 225 לפרוטוקול ש' 8; עמ' 226 ש' 33), בהם אני מוצא לתת אמון, עולים בקנה אחד עם דבריו של מומחה מטעם המערערים, רו"ח בר, ולפיהם בהעדר נתונים אלה – אשר לדבריו לא הוצגו אף לו, הוא "לא יכול לנחש מלאים רטרואקטיבית". אלא שעניין זה רובץ לפתחה של המערערת, ולא די בטענות בעלמא כי הוגשו המסמכים.

בשולי הדברים אציין כי אם היו מוגשים רשימות המלאי וספר כניסות טובין למשיב, אין לו כל אינטרס מראש להתעלם מהן, מה גם שהוא לא היה מהין לעשות כן, שהרי אם יש רשימות כאלה – היה עליו להניח כי אלה יוצגו לבית המשפט. נותרנו אפוא עם המסקנה, המתיישבת כאמור אף עם דברי המומחה מטעם המערערים – כי רשימות כאמור לא היו ולא הוצגו למשיב.

חסר זה נזקף לחובת המערערת.

33. אלא שעדיין – ואף אם האחראית לכך היא למעשה המערערת, יש לכאורה ממש בטענה כי התחשיב שערך המשיב אינו מספק נתונים מדויקים עליהם ניתן בוודאות להישען. יש אכן בעייתיות בבחינת חודש בודד.

פנייה לתחשיב מסוג זה יש לעשות רק אם יש לכך הצדקה. האמנם יש לכך במקרה שלפנינו הצדקה – אני סבור כי אכן כן, וזאת מהטעמים המצטברים הבאים:

א. שיעור הרווח הגולמי הנמוך שדווח, בעיקר (אך לא רק) בשנים 2015 ו-2016:

המשיב הציג (כנספחים לחו"ד מרדכי) שני תדריכים כלכליים אשר הוכנו ע"י המחלקה הכלכלית ברשות המסים ולצד כל אחד מהם צורפו אף קווי הנחיה: אחד בענף האטלזים (נספחים 1א ו-2), והשני בענף המשחתות (נספחים 1ב ו-2).

אין מחלוקת כי המערערת אינה משחטה ואף אינה אטלז, אלא היא פועלת בעיקר במכירה סיטונאית של עופות שלמים (המגיעים אליה כגופות, לאחר שנשחטו) ועופות מפורקים. [המערערת העלתה מידי פעם (כגון בסעיף 6 להודעה המפרשת את נימוקי הערעור), בחצי פה ובאופן שאינו בהיר, טענה ממנה ניתן להבין כי אין היא עוסקת במסחר סיטונאי בעופות מפורקים ושלמים. מדובר בטענת סרק, אשר נסתרה שוב ושוב לאורך כל ההליך בדברי נציגים מטעם המערערת עצמה, אשר הודו כי המערערת אכן עוסקת במסחר סיטונאי (מה שעולה בלאו הכי, כפי שהראה המשיב, מהחשבוניות). ראו לדוגמה: רו"ח בר – עמ' 37 לפרוטוקול ש' 10; דברי המערער בעמ' 68 לפרוטוקול ש' 11 ואילך וכן דבריו בעמ' 112 ש' 25; דברי מייצג המערער בדיון אצל המשיב ביום 17.11.19 (נספח 2 לתצהיר נפרד, עמ' 15 לתצהיר)].



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

**ע"מ 19-02-49805 עוף טייבה בע"מ נ' פקיד שומה נתניה**  
**ע"מ 20-06-52991 עוף טייבה בע"מ וחאג' יחיא מאמון נ' פקיד שומה נתניה**

תיק חיצוני :

המשיב אפוא אינו טוען לזהות בין פעילות המערערת לבין אף אחד מהענפים שבתדריכים הנ"ל, אולם הוא כן טוען לקרבה בין הפעילויות, ולכן לכך ששיעורי הרווח הגולמי הנזכרים שם, יכולים להוות אינדיקציה כללית למה יש לצפות אף אצל המערערת. לדברי המשיב ולאור התדריכים, הרווח הגולמי המשוקלל המקובל באטליזים נע בין 18% ל- 27%, ובמשחטות הוא הוא כ- 25%.

כזכור, המערערת דיווחה על רווח גולמי בשיעורים כדלקמן: בשנת 2013 – 14%, בשנת 2014 – 15%, בשנת 2015 – 5%, ובשנת 2016 – 8%. יש ממש בדברי המשיב כי אלה שיעורי רווח גולמי נמוכים למדי, בהשוואה לנתונים שבתדריכים, ודאי בכל הנוגע לשנים 2015 ו- 2016 שם הפער בוטה.

יתירה מזו, בצדק ציין המשיב כי אפילו המומחה מטעם המערערים, רו"ח בר, טען (וכפי שיפורט בהמשך – ללא הצגת כל בסיס) כי הרווח הגולמי בשנים 2015-2016 אמור לנוע בין 6% ל- 17% (סעיף 2 לחו"ד בר, וכן ראו שם בעמ' 10 סעיף 1) - נתון גבוה באופן ניכר מזה שדווח על ידי המערערת בשנים אלה.

מסקנת הדברים היא כי אכן המערערת דיווחה על רווח גולמי שלכאורה נמוך באופן חריג. נתונים מסוג זה עשויים להצדיק עריכת שומה כלכלית.

ב. פסילת הספרים לשנת 2014 :

אכן, מדובר בפסילה המתייחסת רק לשנה אחת מקרב שנות המס שבמחלוקת, אולם נסיבות הפסילה חמורות באופן חריג. כידוע (ראו לדוגמה פסק הדין בעניין אלעפיה), בתי משפט אישרו פסילות ספרים גם כאשר דובר באי רישום תקבול בסכומים נמוכים (ולעיתים נמוכים מאוד). במקרה כאן, דובר באי רישום תקבולים בסך של 276,860 ₪ - סכום חריג בגובהו. כפורט לעיל, המערערת לא הציגה שום ראיות של ממש שיכלו לבסס הסבר משכנע, ולו ביחס לחלק מהתקבולים. אלא שאף אם היו מתקבלים הסברים חלקיים – עדיין היקף הסכומים מעורר חשד הנראה (מנקודת המבט הנדרשת מראייה מנהלית – היינו במבחן האדם הסביר) כמלמד על אי דיווח משמעותי על הכנסות. אם בביקורת אקראית בודדת – זה מה שהתגלה, בצדק מתעורר חשד של ממש אודות דרך ההתנהלות.

34. אני סבור כי צירוף יחדיו של שני העניינים הנזכרים לעיל – דיווח על שיעורי רווח גולמי נמוכים באופן חריג והתמונה החמורה שהתגלתה בכל הנוגע לאי רישום התקבולים – מצדיקים ואף מחייבים עריכת שומה כלכלית. ואם שומה זו אינה יכולה להיעשות בדרך המתבססת על נתונים מדויקים – אין למערערת להלין אלא על עצמה – על שלא יכלה להציג אף בפני בית המשפט את התמונה המלאה ביחס לתנועות המלאי, באופן שאף לדעת המומחה מטעמה – לא מאפשר עריכת שומה מדויקת.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-02-49805 עוף טייבה בע"מ נ' פקיד שומה נתניה  
ע"מ 20-06-52991 עוף טייבה בע"מ וחאג' יחיא מאמון נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

יתירה מזו – אם אי הבאת עד רלוונטי יוצרת (כפי שנקבע בפסיקה) חזקה כי לא לחינם לא הובא זה להעיד וכי אם היה בא – היו דברים עומדים לרועץ למי שבחר שלא לזמנו, דומה כי קל וחומר כאשר מדובר באי הצגת "נתונים יבשים" נחוצים, אשר היו יכולים לאפשר עריכת בחינה מדויקת – ואלה לא נמסרו. התנהלות מסוג זה צריכה להיזקק לחובת המערערת, ואין אלא להסיק ממנה כי לא לחינם לא הוצגו הנתונים.

35. ומכאן בחזרה אל השומה הכלכלית שערך המשיב:

על אף החיסרון המובנה הנובע מהעדר נתונים אודות המלאי – כאמור לעיל, הרי שמדובר בשומה שבחנה באופן שיטתי ומקיף את כלל הפעילות העיקרית אשר בוצעה בפועל על ידי המערערת בחודש נתון (קניות ומכירות – על פי החשבוניות), ובדרך זו הסיקה את מסקנותיה. כאמור, המפקחת גב' מזוז, בחנה קודם להוצאת השומה בצו את נתוני חודש מאי 2014 (צורף כנספחים ג ו- ד לחוו"ד מרדכי). היא הגיעה למסקנה כי שיעור הרווח הגולמי שעלה מבדיקתה עמד על 33%, כאשר שיעור הרווח הגולמי שנקבע בצווי השומה הועמד רק על 30%. כפי שצוין, המשיב סבור כי מדובר בחישוב מקל שערכה מזוז, שכן בנוסף לאמור לעיל, היא לא לקחה בחשבון נתונים אודות מכירת בשרים – שם נטען כי שיעור הרווח גבוה יותר, וכן היא לקחה בחשבון פחת בשיעור 25% (כפי שמקובל אצל המשיב ביחס למשחטות, למרות שהמערערת אינה משחטה ולכן היה מקום להניח כי שיעור הפחת אצלה נמוך יותר).

כאמור לעיל, גב' מרדכי ערכה אף בחינה מטעמה ביחס לנתוני חודש מאי 2015, ואלה לטענתה מאששים את קביעותיה של גב' מזוז.

בשלב זה אמנע במכוון מהתייחסות לחוו"ד מרדכי, שכן זו נערכה לאחר הוצאת הצווים – ואני מבקש להיזקק בשלב זה עם הנתונים שהיו בפני המשיב במועד הוצאת הצווים.

36. אני סבור כי די באמור עד כה, כדי לקבוע כי המשיב עמד בנטל הרובץ לפתחו, וכי מכאן ואילך עובר הנטל לפתחם של המערערים – להוכיח כי נפלה שגיאה בשומת המשיב. אסביר את קביעתי: במקרה שלפנינו, ספרי המערער לשנת 2014 נפסלו, אך לא נפסלו ספריו ביחס לשאר שנות המס שבמחלוקת.

בפסק הדין בעניין שווארמה א.ש, עמד בית המשפט על חלוקת הנטלים במקרים שונים בערעורי מס, תוך הבחנה בין מקרה בו נפסלו ספרי הנישום לבין מקרה בו לא נפסלו ספריו, ובמקרה האחרון (בו לא נפסלו הספרים) – נקבעה הבחנה בין כאשר מדובר במחלוקת פנקסית לבין כאשר מדובר במחלוקת לבר פנקסית.

כאשר נפסלו ספרי הנישום – נקבע בעניין שווארמה א.ש, פס' 29, כדלקמן:



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-02-49805 עוף טייבה בע"מ נ' פקיד שומה נתניה  
ע"מ 20-06-52991 עוף טייבה בע"מ וחאג' יחיא מאמון נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

ובאשר לנטל המוטל על המשיב בעת קביעת השומה לפי מיטב שפיטתו. נישום שספריו נפסלו כונה בפסק הדין המנחה מקדמת דנא כ"נישום הפורק ממנו עול חוק והוראות" (עניין בדולח, עמ' 498; וראו עוד: [ע"א 23/88 לוי נ' פקיד השומה, ירושלים, פ"ד מה\(1\) 472](#) (1991)). משנפסלו הספרים, נטל השכנוע כי השומה לפי מיטב השפיטה היא מופרזת מוטל כאמור על המערער ([ע"א 2/81 שפירא נ' פקיד השומה חיפה, פ"ד לח\(2\) 414, 418-414](#) (1984) (להלן: עניין שפירא)). וממילא בתחילה גם נטל הבאת הראיות ([ע"א 892/20 פקיד שומה חיפה נ' פאר \[פורסם בנבן\] \(4.11.2020\)](#)). במסגרת זו, כאשר אין בסיס מוצק להערכת הכנסתו של הנישום, מן הטעם שספריו נפסלו, בית המשפט לא יתערב בשומה שהוצאה לפי מיטב השפיטה, אף אם לא עלה בידי המשיב לבססה על ראיות שאפשר להעמידן למבחן אלא "היא כולה פרי ניחושו והשערות" ([ע"א 352/86](#) פקיד שומה פתח-תקווה נ' אורן, פ"ד מ"ד(2) 554 (1990)). ברי, כי אין משמעות הדבר שהמשיב רשאי לערוך שומה בשרירות ועליו להפעיל שיקול דעת סביר מצדו. אולם בהתחשב ב"נזק הראייתי" שנוצר על ידי הנישום שספריו נפסלו, ובהינתן נתונים חלקיים, הגמישה הפסיקה את דרישת הראיה המנהלית לצורך קביעת השומה (עניין שחאדה, פסקה 9 לפסק דינו של השופט (כתוארו אז) ח' מלצר). ...

לאמור, משנפסלו ספרי נישום ולאור הנזק הראייתי שגרם – מלוא הנטל הראייתי רובין לפתחו. מנגד, כאשר ספרי הנישום לא נפסלו, יש להבחין בין מקרה בו המחלוקת היא מחלוקת פנקסית לבין מקרה בו המחלוקת היא לבר פנקסית. וכך נקבע (שם, פס' 32):

כאשר השאלה שבמחלוקת היא שאלה פנקסית, והספרים לא נפסלו, מוטלת על פקיד השומה החובה "להצדיק" את השומה שהוצאה. לצורך הרמתו של נטל ה"הצדקה", "אין חובה על המשיב להוכיח על-ידי ראיות מדויקות, ששומתו היא אכן מדויקת לחלוטין" ([ע"א 4230/00 רצון נ' פקיד שומה נתניה, \[פורסם בנבן\] פסקה 6](#) (29.9.2003)). "נטל ההצדקה" אינו משתווה לנטל השכנוע המוטל על הנישום להראות כי השומה מופרזת ([ע"א 4493/12 ביבי נ' מדינת ישראל פקיד שומה ירושלים 1](#), [פורסם בנבן] פסקה 9 (13.4.2014) (להלן: עניין ביבי)). נטל ה"הצדקה" אף אינו מגיע כדי "חובת הראיה" (עניין שפירא, עמ' 418). בנוסף, נטל השכנוע נותר על כתפי הנישום (עניין יונסוף, פסקה 25). זאת, שכן כאמור בין אם נפסלו הספרים ובין אם לאו, על פי [סעיף 155](#) לפקודה, נטל השכנוע להוכיח כי השומה שהוצאה לפי מיטב השפיטה היא מופרזת, מוטלת על הנישום ואין מדובר בנטל קל (עניין שחאדה, פסקה 6 לפסק דינו של השופט (כתוארו אז) ח' מלצר; [ע"א 256/17 הרשקוביץ נ' מדינת ישראל – רשות המיסים, אגף המכס והמע"מ, \[פורסם בנבן\] פסקה 9](#) (18.8.2019)).





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-02-49805 עוף טייבה בע"מ נ' פקיד שומה נתניה  
ע"מ 20-06-52991 עוף טייבה בע"מ וחאג' יחיא מאמון נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

לעומת זאת כאשר מדובר במחלוקת לבר פנקסית (היינו מחלוקת שהתשובה לה, לא אמורה להימצא בספרי החשבונות של העסק), נקבע (שם, בפס' 33):

אולם, כאשר מדובר בשאלה לבר-פנקסית, נטל השכנוע, רובץ כולו על הנישום, ללא סייג (ראו למשל: עניין בן חיים, פסקה 24). כמו כן, הסיפא של [סעיף 155](#) לפקודה לא חלה.

...

בשולי הדברים אציין כי יש אף נפקות הנוגעת לסדר הבאת הראיות (עניין שלא נדרשנו אליו בהליך כאן, וזאת לאור ריבוי המחלוקות – וביניהן כאלה שאין ספק כי על המערערים היה לפתוח בהבאת הראיות בעניינם – עניין שמטעם זה כנראה אף כלל לא עלה).

37. במקרה כאן, הספרים נפסלו לשנת 2014, אך לא ביחס לשאר שנות המס שבמחלוקת. כמו כן, מדובר במחלוקת פנקסית – אשר המענה לה אמור היה להימצא בספרי הנישום. לאור זאת, על המשיב (ביחס לסוגיה זו, של השומה הכלכלית) "החובה" להצדיק את השומה שהוצאה, כאשר נטל השכנוע – נותר על כתפי המערערים.

38. כאמור לעיל, אני סבור כי המשיב עמד בנטל ההצדקה וכי כתוצאה מכך, עברו הנטלים אל כתפי המערערים. אני סבור כי די בשומה שערך המשיב, כדי להצדיק – ברמה הנדרשת מהמשיב בשלב זה – את השומה שיצאה.

כאמור וכמפורט לעיל, שומה זו של המשיב אינה ניצבת כשלעצמה, אלא יש את הרקע להיווצרותה. כמו כן, כאשר שוקלים שומה זו, יש לקחת בחשבון כי על אף שספרי המערערת לא נפסלו אלא לשנת 2104, הרי שכפי שנקבע לעיל – המערערת בפועל לא המציאה את תמונת תנועות המלאי כפי שנדרשה, והיא זו שחסר זה רובץ לפתחה. בכך גרמה המערערת לנזק ראיתי, והדבר נזקף לחובתה. בהתחשב בכל אלה, אני סבור כי די בשומה היסודית שערך המשיב – אשר בחנה כאמור את כלל הפעילות בחודש אחד (בחינה אשר כפי שניתן לראות, כללה חשבונות רבות) ואף נקטה בגישה זהירה (כאמור לעיל) – כדי לעמוד בנטל ההצדקה הראשוני הרובץ לפתחי המשיב.

מכאן עבר הנטל אל המערערים, ואני סבור כי הם לא עמדו בו.

39. המערערים, הגישו חוות דעת מומחה מטעמם – חוו"ד בר. אני סבור כאמור כי אין די בחוו"ד זו כדי לעמוד בנטל הראיתי שעבר אל המערערים – וזאת מכמה טעמים מצטברים:

א. אין בחוו"ד בר כל בדיקה פוזיטיבית המבקשת אפילו לנסות וללמד על שיעור הרווח הגולמי שהיה למערערת. כפי שראינו לעיל, רו"ח בר הודה באופן ברור, כי לא הומצאו לו נתונים אודות תנועות המלאי המפורטות (של המוצרים השונים) לאורך השנה – ולפיכך לא היה בידו לדבריו לערוך חישוב של הרווח הגולמי.





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-02-49805 עוף טייבה בע"מ נ' פקיד שומה נתניה  
ע"מ 20-06-52991 עוף טייבה בע"מ וחאג' יחיא מאמון נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

זהו חיסרון משמעותי ביותר בחוות הדעת מטעם המערערים, שכן למעשה היא לא מציעה שום אלטרנטיבה לדרך החישוב בה נקט, לאור הנסיבות, המשיב. בניגוד למשיב אשר בהעדר נתונים, בחר לקחת חודש בודד ולבחון בו את כלל העסקאות (תוך יציאה מנקודת הנחה - שלא נסתרה, כי הקניות והמכירות מתפזרות באופן דומה בין כל חודשי השנה) – ועל בסיס בדיקה מקיפה זו לבנות את השומה, רו"ח בר לא הציע שום חישוב מקיף אלטרנטיבי.

ב. חו"ד בר אמנם מראה את הבעייתיות שיש בהסתמכות על נתוני חודש בודד, אולם בשים לב לקביעה כי חסר זה רובץ לפתח המערערת (אשר כאמור, לדברי בר, לא טרחה להמציא אפילו לו נתונים אודות המלאי במהלך השנים) – הרי שאין בכך כדי לסייע.

ג. חו"ד בר (אשר כאמור, ממילא לא מציעה אלטרנטיבה חישובית לזו שערך המשיב) מתייחסת רק למכירה של חלק מהמוצרים, כאשר בהתאם לנתוני חודש מאי 2014 (כאשר המערערים כאמור לא הציעו בחינה שיטתית של שום חודש אחר) – מדובר רק בחלק קטן בלבד מהמכירות. כך בעמ' 40 לפרוטוקול אישר רו"ח בר:

עו"ד הגר: ... תאשר לי בבקשה שהטבלה בעמוד 9 לחוות הדעת שלך מתייחסת רק ל-3 פריטים, כרעים, חזה וכנפיים.

העד, מר בר: שזה פירוק עוף.

עו"ד הגר: היא לא מתייחסת לשאר המוצרים שמוכרת המערערת נכון?

העד, מר בר: נכון.

ד. ניכר כי חלק מהנתונים הוצגו באופן מכוון ובלתי סביר בעליל, כדי להציג תוצאות המקלות עם המערערת. אין בהצגה מסוג זה כדי להפריך את השומה המפורטת שערך המשיב (בה כאמור נלקחו באופן עקבי כלל נתוני החודש שנבחר, מבלי שתיערך ברירה מלאכותית של הנתונים באופן המגדיל את השומה). אסתפק בעניין זה בדוגמה אחת (אף כי ניתן היה להציג דוגמאות נוספות):

בטבלה שבעמ' 6 לחו"ד בר, הפריט הראשון – "עוף מצונן", מחיר קנייה לק"ג 14.51 ומחיר מכירה לק"ג 11.70 – ולפנינו לכאורה מכירה בהפסד – וכך מוצג "הנתון" בחוות הדעת. אלא שעיון בנתונים מלמד כי תאריך הקנייה שנתוניו הוצגו - היה ביום 28.2.15, ואילו תאריך המכירה היה קודם לכן – ביום 10.2.15 – מה שכמובן מראה כי אין קשר בין העסקאות ניש באותה טבלה עוד 3 דוגמאות בהן תאריך המכירה קודם לתאריך הרכישה ("עוף טרי" – נרכש ב- 14.4.15



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-02-49805 עוף טייבה בע"מ נ' פקיד שומה נתניה  
ע"מ 20-06-52991 עוף טייבה בע"מ וחאג' יחיא מאמון נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

ונמכר ב- 11.4.15 ; עוף טרי נרכש ב- 21.4.16 ונמכר ב- 20.4.16, ועוד "עוף מצונן" – נרכש ב- 30.9.16 ונמכר ב- 25.9.16).

כאמור לעיל, הטענה כי מחירים השתנו וכי לקיחת נתוני חודש אחד לוקה בחסר – היא נכונה, אולם אין שום טעם בהצמדת נתונים בין עסקאות שלא יכלו במציאות להתבצע. הצגת "נתונים" מסוג זה וגזירת שיעורי רווח על בסיסם (כפי שנעשה באותה טבלה), יש בה יותר מטעם לפגם. ושוב לעניין הביקורת אודות לקיחת נתוני חודש בודד – כפי שעשה המשיב, אם בידי המערער נתוני מלאי מלאים כפי שהיא טוענת – יכלה היא לבצע חישובים מדויקים. אם אין לה נתונים – הרי שחסר זה רובץ לפתחה. כך או כך, יכלה המערער לערוך בדיקה שיטתית מקיפה יותר מזו שערך המשיב, אלא שהדבר כלל לא נעשה – וחזקה כי ידעה מדוע.

ה. רו"ח בר העלה טענות, אשר התבררו ככאלה שאינן מבוססות או המבוססות רק על דברים שמסר לו המערער, וללא כל נתונים של ממש אשר נבחנו על-ידי מגיש חוו"ד. אציג בקצרה מספר דוגמאות:

1. הטענה כי חודש מאי מאופיין ברווחים גבוהים מחודשים אחרים. מדובר בטענה בעלמא, אשר לא הוצגה שום ראיה לביסוסה. אם היו נתונים המלמדים כי בחודשים אחרים שיעור המכירות נמוך יותר, לכאורה ניתן היה בקלות להציג את הדברים. אלא שראיות לכך כלל לא הוצגו.

עניין זה הטריד אותי במהלך הדיון, שכן אין ספק כי הבדיקות שעשה המשיב מתבססות על חודש זה (מאי) בלבד. לאור זאת שאלתי את רו"ח בר בעניין זה (עמ' 51 לפרוטוקול ש' 11-15):

כב' הש' גורמן: ... אתה הסתמכת על הדברים שלו שהוא אומר חודש מאי הוא לא פרמטר לבחינה אבל אתה לא הצגת לי איזושהי פריסה של החודשים האחרים שבה בחנת את כלל הנתונים ושהייתי יכול לראות את זה אל מול עיניי.

העד, מר בר: לא בדקתי.

משלא נבדקו הדברים, נותרנו עם טענה בעלמא – ובכך אין די.

2. הטענה כי למערער היו הסכמים עם חברה מירושלים בשם מ.ב. גלאט עוף למהדרין בע"מ (להלן: "גלאט עוף"), לרכוש ממנה עוף טרף, כאשר בהתאם להסכמים – המערער התחייבה מראש למחיר רכישה, והיא נאלצה לשלמו – גם כאשר מכרה בפועל את המוצרים במחיר נמוך יותר. נטען כי כתוצאה מכך, נוצרו למערער הפסדים.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-02-49805 עוף טייבה בע"מ נ' פקיד שומה נתניה  
ע"מ 20-06-52991 עוף טייבה בע"מ וחאג' יחיא מאמון נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

אלא ששוב, הסכמים כאמור כלל לא הוצגו [ואף המערער לא ידע להציגם (ראו: עמ' 115 לפרוטוקול ש' 6-1)], וראו אף דברי רו"ח עקפה – אשר אף הוא אישר כי לא ראה את ההסכמים אלא רק שמע עליהם מהמערער (עמ' 137 לפרוטוקול ש' 6-1), ורו"ח בר הודה כי הוא כלל לא ראה את ההסכמים וכי התבסס על טענות שהשמיע בפניו המערער בעניין זה. כך, בעמ' 48 לפרוטוקול ש' 27-30:

עו"ד הגר: אני שואלת, ראית הסכם בין גלאט לבין המערער?

העד, מר בר: לא.

עו"ד הגר: ראית אסמכתא כלשהי בכתב שבו המערער מתחייבת לקנות את

כל העוף הטרף?

העד, מר בר: זה מה שהוא אמר לי.

ושוב, אין אלא לתמוה: מדובר בנתון משמעותי. אם היו הסכמים כאלה, ולו בעבר ולחלק מהתקופה – מדוע הם לא הוצגו. מדוע לא זימנה המערער עד מטעם עוף גלאט להוכחת טענותיה? – נותרנו אפוא עם טענות בעלמא.

3. רו"ח בר התייחס לכך שמושמדת סחורה, אלא שהוא נשאל לגבי זה והשיב – כדלקמן (עמ' 53 לפרוטוקול ש' 5-6):

עו"ד הגר: אז תגיד לי אתה ראית איזשהן רשימות על כמויות על כמה היא

השמידה?

העד, מר בר: הוא אמר שיש לו דו"חות השמדה, אני לא ראיתי.

רו"ח בר לא ראה אפוא את הדוחות, והמערער בחר שלא להציגם.

4. לסיום אציין כי רו"ח בר אף הודה כי נתונים שהציג התבססו על כרטסות שהועברו לו, והוא אפילו לא אימת אותם מול החשבוניות (עמ' 35 לפרוטוקול ש' 11). נוכח הבעייתיות שהתגלתה באופן ניהול ספרי המערער (אף כי רק ביחס לשנה אחת), היה ראוי כי הנתונים יבדקו באופן כזה שאינו מתבסס בעיקר על כרטסות.

לאור האמור, אני סבור כי לא היה די בחו"ד בר כדי לספק תשתית של ממש אשר תפריך את השומה שקבע, בנסיבות העניין, המשיב. שומת המשיב מקיפה ושיטתית הרבה יותר, ולאור הפגמים הנזכרים לעיל ובהעדר למעשה כל חלופה מוצעת, אני סבור כי לא עלה בידי המערערים לסתור את שומת המשיב.

40. בפי המערערים טענה אודות אי הבאת עדים נחוצים על ידי המשיב: לדברי המערערים, חובה היה על המשיב להביא לעדות את המפקחת – גב' מזוז. לדבריהם, כל עדות אחרת בעניין השומה, היא



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-02-49805 עוף טייבה בע"מ נ' פקיד שומה נתניה  
ע"מ 20-06-52991 עוף טייבה בע"מ וחאג' יחיא מאמון נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני :

עדות שמועה - פסולה. לחילופין טוענים המערערים כי היה על המשיב לזמן לעדות את גב' שולמית גורן, אשר הייתה בשעתו הרכזת של גב' מזוז, והמכהנת כיום כסגנית פקיד שומה חדרה. בניגוד לגב' נפרין, גב' גורן – מעצם תפקידה כרכזת, הייתה מעורבת בהליכי השומה, ולכן היא שהייתה צריכה (אם בכלל) להחליף את עדותה של גב' מזוז. לחילופי חילופין טוענים המערערים כי מר זחאלקה היה צריך להעיד אף על השומה (ולא רק על פסילת הספרים), וזאת מן הטעם שכסגן פקיד השומה הכיר הוא בהכרח אף את הסוגיות שנדונו בשומה ואף חתם על הצווים בשם פקיד השומה. אין בידי לקבל טענות אלה של המערערים, וזאת משני טעמים – האחד כללי והשני ספציפי לנסיבות כאן :

א. כידוע, עובדי המשיב – שהוא רשות מנהלית, מתחלפים, משנים תפקיד – ולעיתים עוזבים לגמרי את עבודתם ברשות המסים – כפי שאירע עם גב' מזוז. המשיב ציין כי הוא ביקש מגב' מזוז כי תבוא להיחקר, אלא שזו סירבה (תוך שהיא מעלה, כך נמסר, קשיים שחקירות מסוג זה מעוררים אצלה וכי מטעם זה בחרה לעזוב את השירות אצל המשיב).

בנסיבות אלה, מקובל כי בידי המשיב להביא עד חלופי. עד זה אינו מעיד על דברים שהוא באופן אישי היה מעורב בהם (שכן אין מחלוקת כי הרכזת גב' נפרין לא הייתה מעורבת בהליכי השומה), אלא על תמונת הדברים המקצועית - כפי שזו עולה מהתיק וכל שנעשה בעניינו במשרדי המשיב. מטעם זה, מקובל אף כי די בדרך כלל בעד אחד מטעם המשיב, המעיד על כלל הפעולות שנעשו, אף כשאלה לא נעשו על ידו. ייתכנו כמובן מקרים מיוחדים בהם לא יהיה בכך די, אולם כפי שיתברר מיד – איני סבור כי כך במקרה זה.

בנסיבות אלה, איני סבור כי נפל פגם בכך שהמשיב בחר גורם מקצועי אחר ממשרדו, אשר למד את התיק והשיב על כל שנשאל. איני סבור כי היה צורך בזימונה של גב' גורן, אשר נמסר כי כבר שנים אינה עובדת במשרדי המשיב (אלא בפקיד שומה חדרה), וממילא אין אינדיקציה בתיק למעורבות ממשית ובעלת משקל מיוחד מצידה בשלבי השומה (וזאת מבלי להכחיש כי כרכזת, הכירה ודאי את שנעשה והשומה אף קיבלה את אישורה). הרושם הוא כי אם הייתה באה להעיד, היה עליה ללמוד מחדש את התיק – באופן דומה לזה שעשתה נפרין, ואיני רואה פער משמעותי בין השתיים, אשר הצדיק בנסיבות העניין הטרחה של מי שאינו עובד כיום במשרדי המשיב. כך גם לגבי מר זחאלקה. זחאלקה העיד על פסילת הספרים, אשר נעשתה על ידו. עצם היותו סגן פקיד שומה, אינה מביאה לזימונו לעדות בכל תיק, ואף כאן (כאשר אין אינדיקציה למעורבות ממשית מצדו בשלב דיוני השומה) - איני סבור כי היה על המשיב לעשות כן.

גב' נפרין למדה את התיק והעידה כנדרש על מה שנשאלה, ואיני מוצא אפוא פגם בעדותה.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-02-49805 עוף טייבה בע"מ נ' פקיד שומה נתניה  
ע"מ 20-06-52991 עוף טייבה בע"מ וחאג' יחיא מאמון נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

ב. גב' מרדכי כתחליף/סיוע נאות: גב' מרדכי העידה כי על אף שהיא עובדת של המחלקה הכלכלית ברשות המסים, בשל נסיבות אישיות היא יושבה במועדים הרלוונטיים בפקיד שומה נתניה (ולא במשרדה בת"א). בנסיבות אלה, כך הבהירה היא שוב ושוב, היא יושבה בסמיכות למזוז, והיא ערכה בהתאם לעדותה את הבדיקה הכלכלית לחודש מאי 2014 יחד עם מזוז. וכך לדוגמה העידה - עמ' 228 לפרוטוקול ש' 35 – תוך שהיא מבהירה כי היא עצמה (יחד עם המפקחת מורן מזוז) בדקה שלא הוגש הפירוט אודות המלאי:

**כשישבתי ובדקתי בקלסרים, לא היה שום תיעוד חוץ עם מורן יחד.**

ובעמ' 230 ש' 31:

**... ישבנו באופן שוטף יחד על החומר.**

ושוב בעמ' 232-233 לפרוטוקול:

עו"ד סולטאן:	מצד שמאל בנספח ד' אני רואה על פי נתוני הנישום מאי 14', את מתכוונת נישום מתכוונת לחברה.
העדה, גב' מרדכי:	כן.
עו"ד סולטאן:	<u>אז מי הכין את זה? זה את או מורן?</u>
העדה, גב' מרדכי:	<u>אני ומורן ביחד.</u>

מרדכי אפוא העידה, ולא הוצג כל טעם מדוע לא לתת אמון מלא בדבריה, כי היא הייתה מעורבת כבר בעריכת הבדיקה הכלכלית שניצבה בבסיס השומה וקודם להוצאתה. מרדכי באה להעיד, והייתה למערערים מלוא ההזדמנות לשאול אותה כל שחפצו.

לאור זאת ובשים לב למכלול הנסיבות, איני סבור כי נפל פגם בעדים שהביא המשיב [לאחר שקבעתי כאמור לעיל ומעבר לנדרש, אזכיר בשולי הדברים כי דרך התנהלות המערערים והגישה המקלה שנהגתי עמם, במסגרתה אפשרתי להם להגיש חוות דעת ותצהירים נוספים לאחר שהמשיב כבר הגיש את ראיותיו - וביניהן בשעתו תצהיר מטעם מזוז, היא שגרמה לעיכוב ממשי בהליך, ואיני יודע אם ללא עיכוב זה – לו אחראים המערערים, לא היה הדיון נערך בעוד גב' מזוז עובדת אצל המשיב (כפי שהתכוון מלכתחילה המשיב, שעה שהגיש תצהיר מטעם מזוז)].



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-02-49805 עוף טייבה בע"מ נ' פקיד שומה נתניה  
ע"מ 20-06-52991 עוף טייבה בע"מ וחאג' יחיא מאמון נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

41. לכאורה באמור עד כה היה צריך להיות די, כדי לדחות את הערעור שהוגש בסוגיית הרווח הגולמי, אלא שאני סבור כי יש נתון נוסף שצריך להילקח בחשבון – ושיש בו כדי להצדיק אימוץ הפחתה מסוימת בשיעור הרווח הגולמי שייקבע. עניין זה נעוץ בטעות חישובית שנפלה בחו"ד מרדכי. גב' מרדכי ערכה כזכור, לאחר הוצאת השומה וכחלק מחוות דעת שהגישה לבית המשפט – שומה כלכלית לחודש מאי שנת 2015. לדבריה, בדיקה זו נועדה לשמש כאבן בוחן נוספת – כדי לוודא ולהראות כי התחשיב הכלכלי עליו התבססה השומה שבצו – נכונה. ואכן, כך לדבריה, הגיעה היא למסקנה כי בחודש מאי 2015 היה הרווח הגולמי בשיעור של 39%. חישוב זה נעשה תוך עריכת ממוצע משוקלל, אשר לקח בחשבון את המוצרים השונים שמכרה המערערת בחודש מאי 2015. אם אכן תוצאת חישוב זה היא רווח גולמי (משוקלל) בשיעור של 39% – העמדת השומה בצו על רווח גולמי בשיעור של 30% – נראית סבירה ואף זהירה. כך טענה גב' מרדכי. אלא שרו"ח בר עמד על כך (לראשונה) בחקירתו בבית המשפט, כי נפלה שגיאה חישובית באופן חישוב הרווח הגולמי על-ידי מרדכי: הטעות נעוצה בכך שלאחר חישוב הרווח, גב' גבאי חילקה את הרווח בסכום 'עלות הקניות' במקום בסכום 'עלות המכירות' (להלן: "הטעות החישובית"). גב' גבאי הודתה במפורש בחקירתה כי מדובר בטעות מצידה – ועניין זה אינו שנוי במחלוקת (כדי לחשב את שיעור הרווח הגולמי שנבע מהמכירות, יש לחלק את הרווח בסכום המכירות ולא בעלות הקניות). כך, בעמ' 237 לפרוטוקול:

עו"ד סולטאן: למה? זה מחיר קניה. אנחנו סיכמנו שרווח גולמי זה עלות המכר חלקי מחיר מכירה.

...

העדה, גב' מרדכי: בסדר אולי יש פה טעות,  
כב' הש' גורמן: את מסכימה לזה?  
העדה, גב' מרדכי: אני מסכימה לזה.

אלא שכאן אני סבור כי חלה שגיאה משמעותית אצל המשיב, שגיאה אשר עמד עליה (בתמציתיות) ב"כ המערער בסעיף 152 לסיכומיו – סעיף ממנו בחר המשיב בסיכומיו להתעלם. אסביר את הדברים:

במהלך הדיון, ב"כ המערער הצביע בחקירתו הנגדית את מרדכי, על הטעות החישובית במקום אחד בחישוביה של מרדכי – בנספח ה' לחוות-דעתה, בעמ' 69 – בכל הנוגע לחישוב הרווח הגולמי שנבע למערערת בחודש מאי 2015 מ-"פירוק עוף שלם ללא פרגיות". מרדכי הודתה כי אכן בחישוב הרווח הגולמי ביחס לאותו מוצר – שגתה בטעות החישובית, אלא שלטענתה (שהיא אכן לכאורה נכונה



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-02-49805 עוף טייבה בע"מ נ' פקיד שומה נתניה  
ע"מ 20-06-52991 עוף טייבה בע"מ וחאג' יחיא מאמון נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני :

מבחינה חישובית, ההשלכות של הטעות, כאשר לוקחים בחשבון את הממוצע המשוקלל (היינו – לאור החלק היחסי של מכירות אותו מוצר מתוך כלל המוצרים שנמכרו באותו חודש) – המשמעות היא מינורית – כך שבמקום 7% אחוזי רווח גולמי (ממכירת עוף מפורק וללא הפרגיות) – השיעור צריך לעמוד על 6% (ושוב ולאחר שבדקתי – חישוב זה אכן נכון והמערער לא חלק על כך). לאור זאת ומאחר ולצד מכירת המוצר הספציפי הנ"ל מכרה כמובן המערער מוצרים נוספים, טענה מרדכי (ואישרה אף ב"כ המשיב) כי המשמעות הכללית היא כי במקום סה"כ (מסכימת הרווח מעור 3 מוצרים – כפי שמופיע בעמ' 70 לחוו"ד מרדכי – "עוף שלם", "הודו" ו"בשר") – שיעור הרווח הגולמי בחודש מאי 2015 עמד על 38% במקום 39% – תיקון שהוא מינורי וחסר משמעות (לאור זאת בשומה שבצו נקבע רווח גולמי בשיעור של 30% בלבד). וכך, כאשר רציתי לברר את הדברים נוכח הטעות החישובית שהתגלתה, נאמר באותה חקירה מפי מרדכי וב"כ המשיב (עמ' 238 ש' 16-29) :

כב' הש' גורמן:	... ואתם אומרים שבחישובים שלכם עכשיו במקום 39%
	<u>התיקון הזה צריך להפוך ל-38%.</u>
העדה, גב' מרדכי:	<u>אמת.</u>
כב' הש' גורמן:	<u>את רוצה להראות לנו באריתמטיקה איך הגעתם לזה שזה מוריד</u>
	<u>ב-1%?</u>
העדה, גב' מרדכי:	שאני לקחתי ככה עמוד 69 7% בפירוקי עופות,
כב' הש' גורמן:	נכון.
העדה, גב' מרדכי:	עמוד הבא 70 עוף שלם 12%,
כב' הש' גורמן:	רק שנייה בבקשה,
העדה, גב' מרדכי:	הודו 6%,
כב' הש' גורמן:	כן.
העדה, גב' מרדכי:	ובשר 14%.
עו"ד אסף:	אז אם אתה סוכם את זה אדוני,
העדה, גב' מרדכי:	<u>זה 39 עכשיו 38. 7 12, במקום 6, 12, 6 ו-14.</u>
עו"ד אסף:	<u>38 נכון. לפי חישוב שעשיתי במחשבון.</u>



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-02-49805 עוף טייבה בע"מ נ' פקיד שומה נתניה  
ע"מ 20-06-52991 עוף טייבה בע"מ וחאג' יחיא מאמון נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

תמצית החישוב היא במשפט הנ"ל של גב' מרדכי – "במקום 7, 6, 12, 6 ו-14". ואסביר שוב – כפי שניתן לראות בעמ' 69-70 לחוות-דעתה, מרדכי הגיעה לרווח גולמי משוקלל בשיעור של 39% - אחרי שסכמה את הרווח המשוקלל שנבע ממכירת 4 מוצרים: עוף מפורק (7%), עוף שלם (12%), הודו (6%) ובשר (14%). קל להיווכח כי סכימת 4 מספרים אלה, מובילה יחד ל- 39%. אלא שכפי שציינה (לכאורה בצדק) מרדכי – אם ביחס לעוף המפורק ניקח 6% במקום 7% (כתוצאה מהטעות החישובית בה הודתה) - התוצאה תהיה 38%.

עד כאן נכון, אלא שבצדק טען ב"כ המערער בסעיף 152 לסיכומיו (על אף שלא הראה שם את החישובים שערך) – כי מתברר כי הטעות החישובית של מרדכי בכל הנוגע לאופן חישוב הרווח הגולמי – הייתה לא רק ביחס לאחד המוצרים (העוף המפורק) – אלא ביחס לכל ארבעת המוצרים. בדיקה פשוטה בעמ' 70 לחו"ד מרדכי מלמדת כי בדיוק אותה טעות חישובית (חלוקת הרווח בעלות הרכישות במקום חלוקתו בסכומי המכירות) – חזרה על עצמה גם ביחס לשלושת המוצרים הנוספים: העוף השלם, ההודו והבשר. חישוב נכון של פעולה אריתמטית פשוטה זו (היינו חלוקה נכונה, כפי שהודתה מרדכי עצמה כי יש לבצע ביחס לעוף המפורק), מלמדת כי ב"כ המערערים (בסעיף 152 לסיכומים) נקב בשיעורי הרווח הגולמי המשוקללים הנכונים ביחס לשלושת המוצרים, כך שאלה אכן צריכים להיות כדלקמן: עוף שלם – 9% (ולא – 12% - כפי שכתבה מרדכי); הודו – 4% (ולא – 6%), ובשר – 6% (ולא – 14% - כפי שחישבה מרדכי).

כפי שציין ב"כ המערערים, כאשר סוכמים את שיעורי הרווח הגולמי הנכונים – כולל 6% ממכירת עוף מפורק, לפי נתוני המשיב עצמו, מגיעים לשיעור רווח גולמי משוקלל בסך של  $25\% = 9 + 6 + 4 + 6$ ; ולא 38% כפי שציינה מרדכי בעדותה הנ"ל (כתוצאה מכך שלא עמדה על הטעות החישובית אלא ביחס לעוף המפורק בלבד).

זה כבר פער משמעותי.

המשיב כאמור בחר להתעלם מדברי המערער בסעיף 152 לסיכומיו. רוצה אני להאמין כי המשיב בעצמו לא גילה את הטעות החישובית – קודם שגילה זאת ב"כ המערער בסיכומיו (שאם לא כן, הרי שמחובת ההגינות היה שהמשיב יודיע על כך מעצמו לבית המשפט).

כך או אחרת, משלא הוכחה הטענה בסיכומי המשיב, יש להניח כי הוא מקבלה. ומעבר לכך, בדיקה שערכתי מעלה כי אכן מדובר בטענה נכונה. אמנע מלהציג כאן את כל החישובים, ואסתפק בהצגת החישוב בקצרה (הנתונים לקוחים מעמ' 70 לחו"ד מרדכי, בהתאם לנתוני המשיב):

א. עוף שלם: המשיב ציין כי עלות הקניה לק"ג היא 9.5 ₪, ומחיר המכירה שמצא המשיב היה 12 ₪. לאור זאת – הרווח הוא 2.5 ₪. המשיב בטעות חישב את הרווח הגולמי, תוך שהוא מחלק את הרווח בעלות הרכישה, ולכן כתב כי הרווח הגולמי הוא 26% (וכאן נעוצה הטעות





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-02-49805 עוף טייבה בע"מ נ' פקיד שומה נתניה  
ע"מ 20-06-52991 עוף טייבה בע"מ וחאג' יחיא מאמון נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני :

החשובית). המשיב הכפיל שיעור זה ב-44%, שזה לדברי המשיב אחוז מכירת העופות השלמים מתוך כלל המכירות, ולפיכך קיבל שיעור רווח גולמי משוקלל בסך של 12%. אלא שכפי שהודתה מרדכי, היה עליה לחלק את הרווח במחיר המכירה (ולא בעלות הקניה). אם הייתה עושה כן (היינו 2.5 לחלק ל-12), הייתה רואה כי שיעור הרווח הגולמי הוא 20% (ולא 26%), וכאשר נתון זה מוכפל ב-44% - שיעור הרווח הגולמי המשוקלל הוא 9% (ולא 12%).

בשני המקרים הבאים, לא אשוב על פירוט החישוב, אלא אציג את הטעות בלבד.

ב. הודו: המשיב נקלע שוב לטעות החשובית, כשחילק רווח בסך 4.2 בעלות הקניות (בסך 11.1) במקום לחלקו בעלות המכירות (בסך 15.3). כתוצאה מכך נקב המשיב ברווח גולמי בשיעור של 37%, במקום בשיעור של 27%. כאשר תוצאה זו הוכפלה בשיעור מכירת ההודו מכלל המכירות (16%), הגיע המשיב לרווח גולמי משוקלל בשיעור של 6%, במקום התוצאה הנכונה – 4%.

ג. בשר: המשיב נקלע שוב לאותה טעות חשובית, כשחילק רווח בסך 25.3 בעלות קניות (בסך 21.7) ולכן הגיע לרווח גולמי מוטעה של 117%. חישוב נכון, במתכונת שהודתה מרדכי כי יש לבצע, היה מחלק את הרווח (25.3) בעלות המכירות (47), ומגיע לרווח גולמי נכון בשיעור של 53%. הכפלת הרווח הגולמי הנכון בשיעור מכירות הבשר מתוך כלל המכירות (12%), יביא למסקנה כי שיעור הרווח הגולמי המשוקלל הנכון הוא 6% (ולא 14% כפי שכתבה מרדכי).

להשלמת התמונה אציין כי מבדיקה שערכתי, בחישוב הרווח הגולמי שערכה מזוז (בבדיקה שערכה לנתוני חודש מאי 2014), לא נפלה טעות חישובית, ואף המערערים ל טענו אחרת.

42. תוצאת האמור לעיל היא כי בניגוד לדברי מרדכי, בהתאם לנתונים שהיא בחנה וקבעה, שיעור הרווח הגולמי המשוקלל בחודש מאי 2015 היה 25% ולא 38%.

לא רק שמדובר בפער גדול אלא – וכאן העיקר – בעוד שהנתון שמרדכי סברה כי מצאה (רווח גולמי בשיעור 38%) מאשש את השומה שיצאה ואשר העמידה את שיעור הרווח הגולמי על 30%, הרי שהנתון הנכון שהתגלה – לא רק שאינו מאשש את השומה אלא שלמעשה הוא פוגע באיתנותה.

43. בנסיבות אלה ומתוך שאני אף מודע לקשיים שיש בתחשיב שנערך [הלוקח בחשבון חודש בודד, כמו גם לכך שהתוצאות בשני החישובים הצביעו על שונות רבה – לדוגמה ביחס לשיעור הרווח הגולמי ממכירת עוף מפורק (ראו עמ' 239 לפרוטוקול ש' 33-34) – מה שמלמד על כך שהחישובים המתבססים על חודש בודד הם בעייתיים] – אני סבור כי יש מקום לנקוט בגישה זהירה ומעט מקלה. אכן, כפי שכבר נכתב לעיל, אני סבור כי האחריות למצב שנוצר רובצת לפתחם של המערערים, אולם עדיין – אני סבור כי בסופו של יום נכון יותר יהיה לקחת את שיעור הרווח הגולמי הנמוך יותר שהתקבל – ולהעמידו על 25% בלבד (במקום 30%). זהו הנתון שהתקבל (לאחר התיקונים שיש



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-02-49805 עוף טייבה בע"מ נ' פקיד שומה נתניה  
ע"מ 20-06-52991 עוף טייבה בע"מ וחאג' יחיא מאמון נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני :

לבצע) מחו"ד מרדכי, וזהו נתון המקבל חיזוק מה מהתדריכים שהציג המשיב (אשר אמנם אינם עוסקים בדיוק בפעילות מסוגה של המערערת, אך יש קרבה בין התחומים, ולכן ובהינתן התחשיב של מרדכי בנתוניו הנכונים, הרי שאלו יכולים במידת מה לחזק זה את זה).  
אכן, ייתכן כי דרך התנהלותה של המערערת (כמפורט לעיל) יכלה להצדיק נקיטת גישה מחמירה יותר, אלא שבשקלול הראוי ואף בשים לב לשגיאה אליה נקלע המשיב – אני סבור כי זוהי תוצאה מאוזנת ונכונה יותר.

לאור האמור, שיעור הרווח הגולמי יועמד על 25%, והשומות תתוקנה בהתאם.  
44. בשולי הדברים אציין כי המערערים הלינו על כך שהמשיב לא צירף לתחשיבים שערך, נתונים שמקורם בבדיקות הכלכליות שערכה לדברי מרדכי המחלקה הכלכלית. אני מוצא בטענה זו ממש וודאי לא די, כדי שיהיה בה כדי לשנות את תוצאת הדברים אליה הגעתי. ראשית, המערערים יכלו במסגרת גילוי מסמכים – לבקש כל נתון בו חפצו. הם לא עשו כן, ולכן אני סבור כי הזמן להלין על כך יכול להיות כעת. זאת ועוד, אם חוות הדעת שהציגו המערערים הייתה מציגה אלטרנטיבה חישובית ממשית כלשהי, ייתכן כי ניתן היה לתת לטענתם משקל ולהעדיף מטעם זה את חוות דעתם. אלא שכאמור לעיל, חוות הדעת שהציגו המערערים לא הציגה כל תחשיב חלופי, ובנסיבות אלה – די בגישה המקלה אשר ננקטה כאמור לעיל ואשר אימצה את התוצאה הנמוכה מבין שני התחשיבים שנערכו מטעם המשיב.

45. תוספת ההכנסה שיוחסה למערערת כתוצאה מהעלאת שיעור הרווח הגולמי, יוחסה על ידי המשיב למערער והוא חויב במס בגין דיבידנד בשל כך (בניכוי יתרות חו"ז שהיו לזכותו). המערערים לא העלו כל טענות של ממש בעניין זה, ואני סבור כי בדין עשו.

יש מקום להניח כי רווח שהופק ולא דווח, מצא את דרכו אל בעל המניות היחיד – הוא המערער, ולפיכך יש אכן מקום בנקיטת הליכי שומה מעין אלו – לבל יצא חוטא נשכר.

46. סיכום ביניים: לאור כל האמור, הערעורים שהוגשו ביחס להכנסה שנזקפה למערערת ולמערער כתוצאה מהעלאת שיעור הרווח הגולמי – נדחים, בכפוף לכך ששיעור הרווח הגולמי יוקטן והוא יועמד על 25% (במקום 30%). שינוי זה יקטין כמובן הן את הכנסות המערערת והן את הכנסות המערער.

ההכנסת המערער ממימון רכישת המקרקעין



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-02-49805 עוף טייבה בע"מ נ' פקיד שומה נתניה  
ע"מ 20-06-52991 עוף טייבה בע"מ וחאג' יחיא מאמון נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

47. בדו"ח המערערת לשנת 2014 נרשמה השקעה, אשר כונתה בהצהרת הון שהוגשה – "שיפורים במושכר", בסך 1,170,139 ₪ (וכתוצאה מכך, כך כונתה השקעה זו בפי הצדדים "שיפורים במושכר").

אין מחלוקת כי מדובר ברישום שאינו נכון. לא מדובר כלל ב-"שיפור במושכר" שנערך במועד זה ובסכום זה. התברר כי מדובר בעניין אחר: נכס מקרקעין שנרכש – ואשר מסיבה שלא עלה בידי המערער לבאר, נרשם באופן מטעה כ- "שיפור במושכר". המשיב העלה את החשד כי רישום זה נועד לטשטש את העובדה כי רכישת נכס המקרקעין לא דווחה למנהל מיסוי מקרקעין ולא שולם לכן מס רכישה כחוק (ראו: עמ' 99 לפרוטוקול ש' 29-30).

כך או אחרת – ואין זה תפקידי כאן להחליט בכך, אין חולק כי רישום רכישת המקרקעין כ-"שיפורים במושכר" – אינו נכון ומטעה.

48. רכישת המקרקעין בוצעה במסגרת הסכם רכישה (נספח 6 לתצהיר נפרד, אשר הוצג רק בשלב מאוחר) – בין המערער כקונה לבין רשאר עבד אל רחים בשארה (להלן: "ההסכם"). נכס המקרקעין שנרכש, המצוי בגוש 7762 חלקה 15, כולל 3 קומות בתוך מבנה (להלן: "המקרקעין") אשר קומת הקרקע שלו הושכרה על ידי המערער לצורך עסקיה. בהתאם להסכם, מי שרכש את המקרקעין זה המערער – ולא המערערת.

49. המשיב ביטל את סעיף ההשקעה במושכר" בספרי החברה, וחייב את המערער במס בגין הכנסה מדיבידנד בסך 1.1 מיליון ₪, שכן המערערת מימנה רכישת נכס עבור המערער.

50. בטיעוני המערערים בסוגיה זו היו סתירות פנימיות. פעם נטען כי המקרקעין נרכשו על ידי המערער, ופעם על ידי החברה - המערערת, פעם נטען כי המימון היה מכספי המערער עצמו, ופעם מכספי המערערת.

כך, בתצהיר המערער (סעיף 46) הוא מתייחס אל המקרקעין כאל – "... המבנה שרכשתי מכספי והעמדתי אותו לרשות החברה" – משפט ממנו ברור לכאורה כי הרכישה מומנה על ידי המערער מכספו (ראו גם סעיפים 42 ו-44 לתצהיר, מהם עולה תמונה דומה). אלא שלא רק שלא הוצגה שום ראיה לטענה זו, אלא שלמעשה כשנשאל על כך המערער, הוא שינה את גרסתו וטען כי המימון נעשה על ידי המערערת (עמ' 101 לפרוטוקול ש' 23-24):

עו"ד הגר: אתה יכול להראות לי אסמכתא ששילמת לו?

העד, מר יחיא: זה שיקים מהחברה מעוף טייבה.

אף רו"ח עקפה סתר את טענת המערער בתצהירו כי הוא שילם מכספו על המקרקעין, וטען אף הוא (בדומה לדברי המערער בבית המשפט): "השיקים יצאו מהחברה" (עמ' 138 לפרוטוקול ש' 13).



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-02-49805 עוף טייבה בע"מ נ' פקיד שומה נתניה  
ע"מ 20-06-52991 עוף טייבה בע"מ וחאג' יחיא מאמון נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

אלא שאם כך – מדובר לכאורה בנכס השייך לחברה, ואז – כשהועברה הפעילות לחב' בייס אוף מייט בע"מ, היו צריכים המקרקעין לעבור אף הם, אלא שעניין זה לא הוצג ונראה כי דיווח כאמור לא נעשה (עמ' 115 לפרוטוקול ש' 19-23):

עו"ד הגר: נכון אמרת לי שנכס המקרקעין קומות 4 ו-5 ו-6 שרכשת בתצהיר אמרת שזה שלך, פה על הדוכן אתה אומר זה של החברה אז אני שואלת אותך כשהעתקת הפעילות מעוף טייבה לפיס אוף מייט, דיווחת למשיב כלומר לפקיד השומה שאתה מעביר את הנכס הזה לחברה החדשה?

העד, מר יחיא: לא.

אי העברת נכס המקרקעין לחברה החדשה, מחזק את ההנחה – התואמת את שטען המערער בתצהירו – כי מדובר בנכס שלו.

עוד התברר כי המערער עצמו נקט בגישות סותרות בהקשר זה, בהצהרת הון שהגיש למשיב. המערער נדרש להגיש הצהרת הון ליום 31.12.18. ההצהרה הוגשה לראשונה ביום 9.3.20 (המערער העלתה העתק למערכת נט המשפט, ביום 7.6.23). בהצהרה זו כלל המערער את המקרקעין בהצהרת הונו – משמע כי סבר כי מדובר בנכס שלו. נמסר כי המשיב דחה הצהרת הון זו, שכן לדברי המשיב היא גלא ובתה במסמכים כנדרש, ולכן המערער הגיש שוב הצהרת הון זו ביום 8.6.22 (הוגש וסומן מ/ש 9) – אלא שהפעם נכס המקרקעין נעדר מהצהרת הונו של המערער. המערער לא הציג הסבר של ממש לשינוי גישה זה, בהשוואה למה שבחר להצהיר בגרסתו הראשונה – קודם להגשת הערעור.

51. הסתירות בגרסאות המערער, מותירות אותו ללא גרסה סדורה ומעבר לכך – הן מקשות לתת אמון בדברים.

52. בנסיבות אלה נותרנו עם העובדות: רכישת נכס מקרקעין על ידי המערער – בהסכם בו הוא מצוין כרוכש (וכפי שציין באופן ברור בתצהירו – כי הוא רכש את המקרקעין) – מומנה על ידי החברה – המערער (כפי שציין המערער בעדותו וכפי שעלה מדברי רו"ח עקפה). בנסיבות אלה צודק המשיב בהחלטתו: מדובר במקרקעין שנרכשו על ידי המערער – במימון המערער. מימון זה – מהווה הכנסה מדיבידנד אצל המערער.

תוצאת הדברים היא כי יש לזקוף למערער הכנסה מדיבידנד וכן לבטל את הרישום בספרי המערער. למותר לציין כי לכאורה (וכמובן – איני קובע מסמרות בעניין שאינו לפניי), חובה היה על המערער כבר בשנת 2014 לדווח למנהל מיסוי מקרקעין על רכישת המקרקעין על ידו, וחזקה כי יעשה כן בהקדם.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-02-49805 עוף טייבה בע"מ נ' פקיד שומה נתניה  
ע"מ 20-06-52991 עוף טייבה בע"מ וחאג' יחיא מאמון נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

### הכנסות המערערת ממחילת חובות

53. המערערת דיווחה בספריה על תשלומים לספקים, אשר נוכו כהוצאות. בתום שנת 2016 התברר כי נותרו לה יתרות חוב, שלא שולמו. לאחר שנערך דיון בין הצדדים, נותרו חובות לשני ספקים – אשר עניינם שנוי במחלוקת בין הצדדים: חוב לחב' גלאט עוף – בסך 616,230 ₪, וחוב לחב' אלקדירי אחזקה והשקעות בע"מ (להלן: "אלקדירי") – בסך כ- 3.5 מיליון ₪.

54. המשיב טוען כי משחדלה המערערת לפעול בשנת 2016 ומשלא הוכח כי שילמה חובות אלה (אותם ניכתה בשעתו כהוצאה), הרי שבהתאם להוראות סעיף 3(ב)(1) לפקודה – יש לזקוף למערערת הכנסות בגין מחילת החובות.

אבחן להלן את שני החובות והטענות בעניינם – כל אחד בפני עצמו:

55. החוב לגלאט עוף - 616,230 ₪:

כאמור לעיל, גלאט עוף הייתה ספקית של המערערת. אין חולק כי למערערת היו חובות (בסכום גבוה יותר מהסך הנ"ל) לגלאט עוף. המערערת הראתה כי בעקבות תביעה שהגישה גלאט עוף נגדה (ת"א 16-11-27872), הגיעו הצדדים להסכם פשרה, אשר קיבל תוקף של פסק דין ביום 27.12.17 (ואשר התשלומים בהתאם לו, שולמו על ידי המערערת במהלך שנת 2018).

אין למעשה בין הצדדים מחלוקת כי בסופו של יום, ויתרה גלאט עוף על יתרת חוב בסך 616,230 ₪ (המערער ציין זאת בסעיף 47 לתצהירו). המערער בחקירתו הודה כי מדובר בסכום שהמערערת ניכתה כהוצאה (עמ' 89 לפרוטוקול ש' 7-18):

עו"ד הגר: אז אני שואלת אותך ככה, הסחורה בשווי של 616,000 שקל נרשמה

בספרים של המערערת?

העד, מר יחיא: כן.

עו"ד הגר: אתה קיבלת את הסחורה הזו.

העד, מר יחיא: כן.

עו"ד הגר: אז נרשמה כהוצאה בספרים שלך?

העד, מר יחיא: כן.

בנסיבות אלה, לא יכולה להיות מחלוקת של ממש כי צודק המשיב כי יש לזקוף סכום זה כהכנסה אצל המערערת. סכום שנוכח כהוצאה עבור תשלום לספק, ובסופו של יום נמחל ולא שולם – יש לזקפו כהכנסה בגין מחילת חוב. טענותיה של המערערת בהודעה המפרשת את נימוקי הערעור (סעיף 51), בתצהיר המערער (סעיף 47) ובסיכומיה (סעיף 165) כי אין מדובר במחילת חוב – נדחות.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-02-49805 עוף טייבה בע"מ נ' פקיד שומה נתניה  
ע"מ 20-06-52991 עוף טייבה בע"מ וחאג' יחיא מאמון נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני :

בשולי הדברים אציין כי במסגרת דיון ההוכחות העלה ב"כ המערערים לפתע את הטענה כי מחילת החוב צריכה הייתה להיזקף לשנת 2018 ולא לשנת 2016. המשיב טען מנגד כי בשים לב לכך שהחברה חדלה לפעול בשנת 2016, יכל לזקוף את מחילת החוב לשנה זו. בנסיבות העניין בהן טענה זו לא הועלתה על המערערים והם בחרו במקומה בהליך הערעור לטעון כי אין המדובר במחילת חוב, איני סבור כי יש מקום לאפשר שינוי חזית מסוג זה בשלב מאוחר זה של הדיון. ובמילים אחרות, המערערת יכלה להגיש דו"ח לשנת 2018 ובו לדווח על הכנסה ממחילת חוב. היא בחרה שלא לעשות כן, וחלף זאת לנהל הליך שלם בו טענה כי החוב כלל לא נמחל לה. בנסיבות בהן היא חדלה לפעול, איני סבור כי ראוי לאפשר לה בשלב מאוחר זה להתל במשיב ולהעלות כעת טענה מסוג זה. בשולי הדברים ובשים לב לנסיבות, אוסיף כי המערערת לא הראתה מה הביא למחילת רכיב זה של החוב והרקע לכך, ובנסיבות אלה, לא עלה בידיה להראות כי החלטת המשיב שגויה (אף מבחינת העיתוי).  
56. החוב לאלקדירי – כ- 3.5 מיליון ₪:

המערער טען כי מתוך סך החוב שולם כבר מיליון ₪, וזאת באמצעות מקרקעין שנמכרו. אלא שטענה זו נותרה טענה בעלמא. לא למשיב ולא לבית המשפט הוצג הסכם למכירת מקרקעין, ודאי שלא הוצגה כל ראיה לתשלום זה לאלקדירי.

אכן, המערער הגיש (לראשונה במסגרת תצהירו) הסכם שנחתם ביום 28.3.21 בין חב' אלקדירי לבין המערערת וחב' בייס אופ מייט (להלן בהמשך סעיף זה – "ההסכם"). בהתאם להסכם, יתרת החוב של המערערת לאלקדירי עומדת לכאורה על 2,447,398 ₪. בהסכם נכתב כי מצורפת לו כרטסת הנהלת חשבונות – אלא שזו לא הוצגה. המערער נשאל על כך (עמ' 98 ש' 10-13):

עו"ד הגר: תראה בתוך ההסכם הזה כתוב בהואיל 4 קיימת יתרת חוב ללקוח

לספק בסך 2.4 על פי כרטיס הנהלת חשבונות המצורף להסכם זה

ומהווה חלק בלתי נפרד ממנו. יש לך להראות לי את הכרטסת הזאת?

העד, מר יחיא: אין לי פה כרטסת.

מדובר בעניין תמוה, שכן בשים לב לאופי המחלוקת שבין הצדדים, הנחיצות באותה כרטסת – ברורה מראש, ואי הגשתה מעוררת תמיהה.

בהתאם להסכם, בייס אופ מייט בע"מ מתחייבת לשלם לספק את יתרת החוב. המערער אישר כי המערערת לא רשמה בספריה חוב מקביל כלפי בייס אופ מייט. כמו כן ציין המערער כי בגין יתרת החוב, בייס אופ מייט –

עוד לא שילמה שקל.

בשים לב לנסיבות שתוארו, אני סבור כי צדק המשיב בהחלטתו. מדובר בחוב שאין מחלוקת כי היה בעינו בשנת 2016 – במועד סיום פעילות המערערת. עברו שנים ארוכות בהן החוב לא משולם,



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-02-49805 עוף טייבה בע"מ נ' פקיד שומה נתניה  
ע"מ 20-06-52991 עוף טייבה בע"מ וחאג' יחיא מאמון נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני :

ולמעשה עד עתה הוא לא שולם. המערערת לפתע במסגרת הליך הערעור, מגישה את ההסכם. איש מטעם אלקעידי, אינו מזומן לעדות. במסגרת ההסכם נקבע כי אלקעידי תמשיך לספק סחורה לבייס או מייט, עניין תמוה כשלעצמו – לנוכח גובה יתרת החוב ואי תשלומו, מבלי שיוזכרו אמצעים כלשהם לגביית החוב. כרטסת שאמורה להיות חלק מההסכם – לא מוגשת למשיב ולבית המשפט, ואזכיר שאף הטענה בדבר הפירעון החלקי באמצעות מכירת מקרקעין – נותרה כטענה בעלמא, על אף בקשות המשיב כי יוצגו לכך ראיות.

נסיבות אלה מעוררת תמיהה וחשד, כאשר נותרנו עם נתון עובדתי ברור: חוב בן שנים ארוכות, אינו משולם ולא ננקטות פעולות לגבייתו. בנסיבות אלה ולאור אי הבאת עדים נחוצים ואי הצגת ראיות נדרשות, אני מוצא כי נפלה שגיאה בהחלטת המשיב. לצד זה ובשולי הדברים אציין כי אם אכן ישולם החוב על-ידי בייס אוף מייט, באופן מוכח וברור, תוכל היא לפנות אל המשיב והוא ישקול אם וכיצד ניתן יהיה לקחת נתון זה בחשבון בהתאם לנסיבות שיתבררו (וכמובן, אני מביע דעה ביחס לעניין עתידי זה, אשר בשלב זה אין לדעת אם אכן יקרה).

### עניינים נוספים

57. המערערת הלינה על כך שהמשיב ביטל יתרת הפסד בסך 2,257,999 ₪, שהייתה לזכותה בדוחות הכספיים לשנת 2016. טענה זו נטענה ללא הנמקה, והמערערת כלל לא ניסתה לעמת את עדי המשיב עם עניין זה. בצדק קבע המשיב כי משנזקפו למערערת הכנסות בסך העולה על ההפסד הנ"ל, יש לקזז הפסד זה.

58. אני מוצא להתערב בהחלטת המשיב להשית על המערערים קנס גירעון. הנסיבות אשר פורטו בסוגיות השונות שנדונו בפסק הדין, מלמדות כי בצדק הושת הקנס – ולא עלה בידי המערערים להראות אחרת. השתת קנס מעין זה חיונית, וזאת כדי לממש את תכליתו – לייצר הרתעה אזורית בפני אי דיווח בהיקף משמעותי על הכנסות – כנדרש.

### סוף דבר :

59. הערעורים נדחים, למעט לעניין זה שהיקף ההכנסה שייזקף למערערת וכתוצאה מכך אף למערער – כתוצאה מקביעת שיעור הרווח הגולמי, יועמד על 25% במקום על 30%. המשיב יחייב את המערערים במס, לאחר ביצוע תיקון השומות – כאמור.

60. המערערים יישאו בהוצאות המשיב בסך 40,000 ₪. סכום זה ישולם למשיב תוך 30 ימים, שאם לא כן יישא הפרשי הצמדה וריבית מהיום.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 49805-02-19 עוף טייבה בע"מ נ' פקיד שומה נתניה  
ע"מ 52991-06-20 עוף טייבה בע"מ וחאג' יחיא מאמון נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

המזכירות תשלח את פסק הדין לצדדים.

ניתן לפרסם את פסק הדין.

ניתן היום, כ"ו אלול תשפ"ד, 29 ספטמבר 2024, בהעדר הצדדים.

אבי גורמן, שופט