



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 יולי 2018

ע"מ 17-06-23602 אלימלך נ' רשות המיסים

1

לפני כב' השופטת ירדנה סרוסי

מערער
ברק אלימלך
ע"י ב"כ עוה"ד עדי ניב וישראל סלבין
משרד עו"ד דורון ברזילי ושות'

נגד

משיב
מנהל מס ערך מוסף תל אביב 3
ע"י ב"כ עו"ד ערן פיירשטיין
פרקליטות מחוז ת"א (פיסקאלית)

2

3

פסק דין

4

5

פתח דבר

6 המערער, ברק אלימלך ("אלי ברק"), ניכה מס תשומות על סמך 57 חשבוניות מס שהוצאו
7 לו על ידי **עופר אביבי** בתקופה שמחודש ינואר 2012 ועד חודש אפריל 2014. סכום
8 החשבוניות עמד על סך של 2,421,093 ש"ח (ללא מע"מ) ובגין נוכה מס תשומות בסכום של
9 410,251 ש"ח ("החשבוניות").

10 המערער, שפעל תחת שם עוסק "הכי טובים בכשרויות", סיפק לטענתו שירותי פיקוח על
11 העמסת עופות למוסד הכשרות של הרב מחפוד, "בד"ץ יורה דעה". שירותים אלה סופקו על
12 ידו בין באמצעות עובדיו ובין באמצעות קבלן המשנה – עופר אביבי.

13 לטענת המערער, עופר אביבי סיפק לו שירותי פיקוח תחת שם עוסק "א.א. שירותים". לפי
14 הטענה, אביבי היה מגיע לאתרים שונים ברחבי הארץ ותפקידו היה לוודא כי העמסת
15 העופות מהלולים למשאיות, לצורך הובלתם לשחיטה, נעשית על פי כללי מוסד הכשרות של
16 הרב מחפוד.

17 המשיב טוען כי החשבוניות שהוציא עופר אביבי למערער הן חשבוניות פיקטיביות שכן לא
18 עמדה בבסיסן עסקה אמיתית.

19 לפיכך, סרב המשיב להכיר בניכוי התשומות על פי החשבוניות והשתמש בסמכותו לפי סעיף
20 50(א1) לחוק מע"מ לחייב את המערער **בכפל מס תשומות** בגין החשבוניות על סכום של
21 820,503 ש"ח.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 יולי 2018

ע"מ 17-06-23602 אלימלך נ' רשות המיסים

רקע וטענות הצדדים

- 1
 - 2
 - 3
 - 4
 - 5
 - 6
 - 7
 - 8
 - 9
 - 10
 - 11
 - 12
 - 13
 - 14
 - 15
 - 16
 - 17
 - 18
 - 19
 - 20
 - 21
 - 22
 - 23
 - 24
 - 25
 - 26
 - 27
 - 28
 - 29
 - 30
 - 31
 - 32
1. תחילתו של הליך זה בשלוש החלטות שהוצאו על ידי המשיב כנגד המערער:
- א. חיוב המערער בשומת תשומות בגין ניכוי חשבוניות מס שלא כדין, מתוקף סמכותו של המשיב לפי סעיף 77 לחוק מס ערך מוסף.
- קרן המס עמדה על 592,430 ש"ח לשנים 2010-2014 בגין 77 חשבוניות שהוצאו שלא כדין.
- ב. חיוב המערער בשומת עסקאות בגין הוצאת חשבוניות מס שלא כדין, מתוקף סמכותו של המשיב לפי סעיף 77 לחוק.
- קרן המס עמדה על סך של 35,382 ש"ח לתקופה שמחודש נובמבר 2010 ועד חודש אוגוסט 2012 בגין עסקאות שלא דווחו כדין.
- ג. פסילת ספרי המערער לשנים 2010-2014 תוך חיובו בקנס בגין אי ניהול ספרים בסכום של 83,470 ש"ח וזאת מתוקף סמכותו של המשיב לפי סעיף 95(א) לחוק.
2. בעקבות השגה שהגיש המערער, המשיב בחן את עמדתו מחדש והחליט לבטל את שומת התשומות תוך שהוא מטיל על המערער חלף זאת כפל מס תשומות לפי סעיף 50(א1) לחוק. לאור העובדה שחלק מהחשבוניות התיישנו, הן לא נכללו בהחלטה על כפל המס, וזו הועמדה כאמור על סכום של 820,503 ש"ח (כפל סכום של 410,251 ש"ח).
- במסגרת ההחלטה בהשגה הופחת סכום מס העסקאות לסכום של 4,552 ש"ח. המערער לא טען בערעור דגן בעניין שומת מס העסקאות (מלבד אזכור קיומה בסעיפים 5 ו-7 לכתב הערעור) ולכן יש לראותו כמי שזנח את טענותיו בעניין זה כך ששומת העסקאות אינה על שולחן הדיונים (ע"א 447/92 הנרי רוט נ' אינטרקונטיננטל קרדיט קורפריישן, פ"ד מט(2) 102, 107 (1995); אורי גורן סוגיות בסדר דין אזרחי עמוד 1023 (מהדורה 12, 2015)).
- בכל הנוגע לפסילת הספרים, המערער הגיש ערר לוועדה לקבילות פנקסים כך שהחלטת המשיב בעניין זה אינה חלק מהערעור שבפניי.
3. נותרנו, אפוא, עם חיוב המערער בכפל מס תשומות ובכך יתמקד הדיון להלן.
4. המשיב טוען כי על פי ממצאי ביקורת שערך, המערער לא קיבל מאביבי שירות בתמורה לחשבוניות.
- על יסוד זה קבע המשיב כי המערער ניכה את התשומות ביודעו כי הן אינן משקפות עסקה אמיתית ולכן הטיל עליו כפל מס תשומות.
5. המערער טוען כי התשומות נוכו על ידו כדין שכן החשבוניות משקפות עסקאות אמת של מתן שירותי פיקוח על העמסת עופות וכי שולמה תמורה מלאה בגינם.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 יולי 2018

ע"מ 17-06-23602 אלימלך נ' רשות המיסים

- 1 .6. השאלה המונחת לפתחי בערעור היא, האם צודק המערער בטענתו כי החשבוניות
2 משקפות עסקאות אמיתיות או, שמא, צודק המשיב בטענתו כי אין מאחורי
3 החשבוניות דבר מלבד הרצון להונות את רשויות מע"מ.
4 .7. במאמר מוסגר אציין כי, בד בבד עם ההליך דנן, הוגש נגד המערער בחודש פברואר
5 2017 כתב אישום. כתב האישום כולל עבירות על פי סעיף 117(ב)(5) ו-117(ב)(6) לחוק
6 מע"מ והמערער מואשם במסגרתו בניכוי מס תשומות במטרה להתחמק מתשלום
7 מס, בין היתר, בגין החשבוניות מושא הדיון בהליך זה.
8 המערער הגיש בקשה להורות על עיכוב ניהול הערעור דנן עד לסיום פרשת התביעה
9 בהליך הפלילי, מהטעמים המפורטים בבקשה.
10 בהחלטתי מתאריך 22.11.2017 דחיתי את הבקשה אך אישרתי את בקשת המערער
11 לזמן למועדי ההוכחות חלק מעדי התביעה (אביחי גיאת, שמואל מוריה, פנחס אפל,
12 עודד דימנשטיין ושלמה רווה). כמו כן, זומנו עדים נוספים מטעם המערער (ישראל
13 חדד, תאמר עדילה, ריאד פקיה ודיאב קאסם, לפי החלטתי מתאריך 4.3.2018).
14 זימונם לעדות נעשה הן לצורך חקירתם הנגדית על ההודעות שמסרו למשיב במסגרת
15 חקירת מע"מ והן על מנת שתוצג עמדתם בסוגיות השנויות במחלוקת, ככל שלא
16 מסרו הודעות כאמור (רע"א 630/18 מנהל מס ערך מוסף רמלה נ' גני ירושלים
17 בע"מ (02.05.2018)).

18
19

המסגרת הנורמטיבית

- 20 .8. סעיף 38 לחוק קובע כי, עוסק זכאי לנכות מהמס שהוא חייב בו את מס התשומות
21 הכלול בחשבוניות מס שהוצאו לו "כדין".
22 .9. חשבונית מס שהוצאה "כדין", אשר מקבלה יהיה זכאי לקזז על פיה את מס
23 התשומות הכלול בה, היא חשבונית העומדת בדרישת סעיף 47 לחוק מע"מ, הווה
24 אומר, חשבונית שהוצאה על ידי עוסק מורשה אשר זכאי להוציאה.
25 "עסקה" מוגדרת בסעיף 1 לחוק, בין היתר כ"מכירת נכס או מתן שירות בידי עוסק
26 במהלך עסקו...".
27 מכאן, שעוסק רשאי להוציא חשבונית מס אך ורק בגין שירות שנתן או נכס שמכר
28 במהלך עסקו.
29 .10. כן נדרשת החשבונית למלא אחר דרישות סעיפים 9 ו-9א להוראות מס הכנסה (ניהול
30 פנקסי חשבונות), התשל"ג-1973 ("הוראות ניהול ספרים") באופן שכל הפרטים
31 המצויינים בה יהיו נכונים ומלאים לרבות טיב הנכס הנמכר או השירות שניתן,
32 הסכומים ששולמו וזהות הצדדים לעסקה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 יולי 2018

ע"מ 17-06-23602 אלימלך נ' רשות המיסים

11. בע"א 4069/03 מ.א.ל.ר.ז. שיווק מתכות בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ פ"ד נט(5) 836, פסקה 22 (2005) (להלן – עניין מ.א.ל.ר.ז.) נקבע כי "הדרישה כי החשבונית תוצא כדין אינה אך דרישה טכנית, כי אם גם מהותית. על החשבונית לשקף עסקה אמיתית בין הצדדים הנכונים והאמיתיים לעסקה".
12. מקובל לחלק את המקרים בהם ישלל מהעוסק ניכוי מס התשומות לשני מקרים: **האחד**, כאשר אין בבסיס החשבונית כל עסקה והיא הוצאה במרמה כדי להונות את רשויות מע"מ. נהוג לכנות את החשבונית במקרה זה "חשבונית פיקטיבית" מהטעם שיסודה בעסקה בדויה, בעסקה פיקטיבית.
- השני**, כאשר העסקה בוצעה על ידי העוסק אך חשבונית המס שהוצאה לו לא הייתה של הספק או של נותן השירות אלא היא הושאלה" מצד ג'. נהוג לכנות את החשבונית במקרה זה "חשבונית זרה" מהטעם שהוצאה על שם צד זר לעסקה.
- בשני המקרים, חשבוניות המס אינן משקפות את המציאות ולכן לא יותר ניכוי מס תשומות על פיהן: במקרה האחד כלל לא בוצעה עסקה (חשבונית פיקטיבית) ובמקרה השני לא בוצעה עסקה בין מי ששמו מופיע על גבי החשבונית לבין העוסק (חשבונית זרה).
13. המבחן שהתגבש בפסיקה לפיו יוחלט אם לאפשר לעוסק לנכות מס תשומות על פי חשבונית מס שהוצאה שלא כדין הוא **מבחן אובייקטיבי** (ע"א 3758/96 **סלע חברה למוצרי בטון בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ**, פ"ד נג(3) 493, פסקה 14 (1999) (להלן – עניין **סלע**, עניין מ.א.ל.ר.ז. פסקאות 24-25 לפסק דינו של הנשיא ברק).
- המבחן האובייקטיבי אינו מייחס חשיבות לדרגת מודעותו של העוסק על אי תקינות החשבונית ודי בעצם העובדה שהחשבונית אינה כדי לשלול ממנו את ניכוי מס התשומות על פיה.
- מדובר, אפוא, במבחן מחמיר המטיל על העוסק מעין אחריות מוחלטת כך שהוא זה הנושא בסיכון המלא אם מתברר, אף בדיעבד, כי החשבונית שהוצאה לו אינה כדין, וזאת בין אם משום שמוציא החשבונית אינו נותן השירות או מוכר הנכס ובין אם משום שהחשבונית הושאלה מצד ג'.
14. בשאלה מי ראוי שיישא בסיכון בגין אי תקינות החשבונית, האם ציבור משלמי המיסים שאין לו יד ורגל בטעות, או העוסק שלא בדק את תקינות החשבונית, מכריע המבחן **האובייקטיבי** באופן ברור לטובת הקופה הציבורית.
15. **בעיקרון**, משהוכח על בסיס המבחן האובייקטיבי, כי מדובר בחשבונית שהוצאה שלא כדין, נשללת זכאותו של העוסק לנכות את מס תשומות על פיה אף אם הוכח כי עמד בתשלום רכיב המע"מ הכלול בה. בכך נושא העוסק באחריות הנובעת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 יולי 2018

ע"מ 17-06-23602 אלימלך נ' רשות המיסים

- 1 מהעובדה כי, במחדלו לבדוק את תקינות החשבונית, איפשר את התהליך שבסופו
2 לא שולם המע"מ על ידי מוציא החשבונית וקופת המדינה יצאה נפסדת.
- 3 16. עם זאת, ההלכה הפסוקה קבעה חריג סובייקטיבי מצומצם המאפשר קיזוז תשומות
4 על סמך חשבוניות בלתי תקינות במקרים בהם "ישתכנע מנהל מע"מ כי הנישום
5 הוכיח שלא זו בלבד שלא התרשל אלא אף נקט את כל האמצעים הסבירים כדי
6 לאמת את החשבוניות ואת זהות העוסק, ואף על פי כן לא גילה ולא יכול היה לגלות
7 באמצעים סבירים שמוציא החשבונית לא היה זכאי להוציאה" (עניין סלע, 515).
8 מבחן זה הוא המבחן הפסיקטי המנחה לעניין ניכוי תשומות על פי חשבונית מס.
- 9 17. סעיף 50(א1) לחוק מע"מ קובע כי "עוסק שניכה מס תשומות הכלול בחשבונית מס
10 שהוצאה שלא כדין, רשאי המנהל להטיל עליו כפל מס המצוין בחשבונית או
11 המשתמע ממנה, אלא אם כן הוכיח להנחת דעתו של המנהל כי לא ידע שהחשבונית
12 הוצאה שלא כדין".
- 13 סעיף זה מסמיך את מנהל מע"מ לחייב בכפל מס עוסק שניכה מס תשומות הכלול
14 בחשבונית שהוצאה לו שלא כדין.
- 15 18. **כפל מס תשומות** כולל שני רכיבים:
16 **רכיב גבייתי** שנועד לפצות את המדינה על הנזק הממוני שנגרם לה בעקבות קיזוז
17 חשבונית שאינה תקינה (שכן על פי רוב מרכיב המע"מ לא משולם לקופת המדינה
18 אלא מקיזוז כנגד חשבוניות פיקטיביות על ידי מוציא החשבונית) ו**רכיב מעין עונשי**
19 שנועד להרתיע את הרבים מפני ניכוי תשומות על בסיס חשבונית כזו.
- 20 19. בעניין ע"א 3886/12 זאב שרון קבלנות בנין ועפר בע"מ נ' מנהל מע"מ (מ' 26.08.2014)
21 (להלן – עניין זאב שרון) נדונה החלטת מנהל מע"מ להטיל על המערערת **כפל מס**
22 **תשומות** לפי סעיף 50(א1) לחוק מע"מ.
- 23 נקבע שם על ידי כב' השופט מלצר כי, החריג הסובייקטיבי המצומצם הדורש נקיטה
24 "בכל האמצעים הסבירים" (החל לעניין סעיף 38 לחוק) מחמיר יתר על המידה בכל
25 הנוגע להטלת "כפל מס" לפי סעיף 50(א1) לחוק (וכך גם לעניין השתת קנס מנהלי
26 לפי סעיפים 77(ב) לחוק וסעיף 95 לחוק) ולכן מן הראוי לקבוע מבחן רחב יותר
27 הנותן הגנה מפני הפעלת הסנקציה הקשה של כפל מס:
- 28 "קשה איפוא להלום את המבחן האובייקטיבי הנ"ל עם הסיומת של סעיפים
29 50(א1) ו- 77(ב) לחוק, בהן נקבע במפורש כי העדר מודעות לפסול שנפל בהוצאת
30 החשבוניות – מהווה, כשלעצמו, הגנה מפני הפעלת הסמכויות הנ"ל. גם החריג
31 למבחן האובייקטיבי (שתואר לעיל) איננו פותר את הקושי, שכן הוא עדיין מצומצם
32 באופן משמעותי ביחס להגנות המוסדרות בסעיפים הנ"ל... לפיכך הדרך ההגיונית
33 לפרש את הסעיפים הנ"ל היא כי עם התמלאות היסוד האובייקטיבי – קיומה של



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 יולי 2018

ע"מ 17-06-23602 אלימלך נ' רשות המיסים

1 חשבונית שהוצאה שלא כדין – קמה מעין 'חזקה' כי העוסק ידע שהחשבונית
2 הוצאה שלא כדין, והנטל מוטל על העוסק להפריך את החזקה האמורה ולהראות
3 למשיב כי הוא היה חסר מודעות בכל הנוגע לעובדה שהחשבונית אותה ניכה כמס
4 תשומות – הוצאה שלא כדין" (עניין זאב שרון, פסקה 42).
5 20. עולה מהאמור שכאשר מוטל על העוסק "כפל מס", כבענייננו, לא נדרש ממנו
6 להראות כי נקט בכל האמצעים הסבירים על מנת לוודא את תקינות החשבוניות
7 אלא די בכך שיפריך את החזקה שלפיה ידע על הפגמים שנפלו בהוצאת
8 החשבוניות אותן ניכה כמס תשומות.
9 לעניין 'חזקת הידיעה' נקבע בעניין זאב שרון כי "ניתן לייבא לכאן בהיקש מהמשפט
10 הפילי... את העיקרון בדבר 'עצימת עיניים', שלפיו: 'רואים אדם שחשד בדבר טיב
11 ההתנהגות או בדבר אפשרות קיום הנסיבות כמי שהיה מודע להם, אם נמנע
12 מלבררם'" (שם, פסקה 45).
13 צא ולמד כי, במסגרת המבחן הפסיקתי המנחה לעניין הטלת כפל מס, העוסק אינו
14 נדרש להוכיח כי נקט בכל האמצעים הסבירים לבדיקת כשרות החשבונית אלא
15 עליו להראות שלא ידע על הפגמים שנפלו בחשבונית ושלא עצם את עיניו מפני
16 החשדות שהתעוררו.
17 לאורו של מבחן זה אבחן להלן אם המערער עמד בנטל ההוכחה המוטל עליו בערעור
18 הנדון.

נטל ההוכחה בהליך

19
20 21. נטל ההוכחה במשפט מורכב מנטל השכנוע ומנטל הבאת הראיות (על האבחנה בין
21 הנטלים השונים עמדה כב' השופטת שטרסברג-כהן ב-רע"א 3646/98 כ.ו.ע. לבנין
22 בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף פ"ד נז(4) 891, 908 (2003)).
23 22. הנטל לשכנע את בית המשפט כי מנהל מע"מ שגה בהחלטתו להטיל כפל מס על פי
24 סעיף 50(א1) לחוק, מוטל על כתפי העוסק למן תחילת ההליך ועד סופו (עניין זאב
25 שרון, פסקה 30) שכן הוא "המוציא מחברו".
26 23. ניתן להצביע על מספר הצדקות לכך שהעוסק יישא בנטל השכנוע:
27 ראשית, לעוסק ידע טוב יותר בנוגע לעובדות השנויות במחלוקת וגישה טובה יותר
28 לראיות.
29 שנית, העובדות שהעוסק נדרש להוכיח הן בעלות אופי חיובי (שהחשבונית הוצאה
30 כדין) בעוד שמנהל מע"מ נדרש להוכיח עובדה שלילית (שהחשבונית הוצאה שלא
31 כדין).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 יולי 2018

ע"מ 17-06-23602 אלימלך נ' רשות המיסים

- 1 שלישית ועיקר, ככל שהעוסק יהיה מודע לכך כי הוא נדרש להוכיח את תקינות
2 החשבונית שבגינה ניכה מס תשומות, כך ידאג לתעד באופן מיטבי את עסקאותיו
3 ולברר עם ספקיו את תקינות החשבונית המוצאת לו.
4 הטלת נטל השכנוע על העוסק עשויה להביא בטווח הארוך לצמצום התופעה הנרחבת
5 של החשבוניות הפיקטיביות ותקדם את שמירת האינטרס הציבורי ושמירת קופת
6 המדינה.
7 תוצאה זו מתבקשת גם מסעיף 132 לחוק מע"מ הקובע כי "הטוען ששילם מס או
8 שהגיש דו"ח, או שהמס נוכה על פי חשבונית מס – עליו הראיה" ומסעיף 38 לחוק
9 המתיר את ניכוי מס התשומות רק אם הוא כלול בחשבונית מס שהוצאה "כדין".
10 24. בעניין **זאב שרון** נקבע כי, הואיל והפגיעה בזכויות העוסק בעקבות הטלת כפל מס
11 היא משמעותית יותר מהפגיעה בעקבות הוצאת שומה, יש מקום לדרוש מרשויות
12 מע"מ להעמיד **תשתית עובדתית מוצקה** ולספק ראיות **ברורות ומשכנעות**, העומדות
13 ברף ההוכחה של **מאזן-הסתברויות** (כנדרש במשפט האזרחי) תוך הקפדה על כך
14 שכמות הראיות ורצינותן תואמת את חומרת הפגיעה הפוטנציאלית בזכויותיו של
15 העוסק (עניין **זאב שרון**, פסקה 32).
- 16 25. על כן, **נטל הבאת הראיה הראשוני בערעור על הטלת כפל מס מונח על כתפי מנהל**
17 **מע"מ**.
18 לאחר שמנהל מע"מ מציג בפני בית המשפט את התשתית הראייתית שעמדה בבסיס
19 החלטתו, וככל שתשתית זו ברורה ומשכנעת, עובר נטל הבאת הראיה לכתפי העוסק
20 להצביע על כך שנפל פגם או נפלה טעות בהחלטת מנהל מע"מ וכי הדבר מצדיק את
21 התערבותו של בית המשפט (עניין **זאב שרון**, פסקה 33).
- 22 26. נוכח טיב החלטת המשיב הנבחנת בערעור, הוטל נטל הבאת הראיות הראשוני על
23 כתפי המשיב והוא אכן פתח בהצגת ראיותיו.

דיון והכרעה

המבחן האובייקטיבי – האם החשבוניות הוצאו כדין

- 25
26 27. יסוד מרכזי בקבלת החלטה בדבר הטלת כפל מס לפי סעיף 50(א) לחוק מבוסס על
27 בחינת השאלה – האם החשבוניות שבגינן נוכה מס תשומות הוצאו "כדין", דהיינו,
28 האם החשבוניות משקפות עסקה אמיתית בין הצדדים האמיתיים לעסקה?
29 28. ככל שאגיע למסקנה כי ביסוד החשבוניות מושא הערעור לא עמד שירות שניתן
30 מאביבי למערער, לא ניתן יהיה לומר כי החשבוניות הוצאו כדין. במקרה זה לא יהיה
31 צורך להידרש לדיון בהתקיימות החריג הסובייקטיבי. במקרה בו לא עמדה עסקה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 יולי 2018

ע"מ 17-06-23602 אלימלך נ' רשות המיסים

- 1 אמיתית בבסיס החשבוניות, לא ניתן לומר כי למנכה החשבוניות לא הייתה מודעות
2 לאי תקינותן. במקרה זה אי התקינות ברורה וגלויה לעיני כל.
3 ברם, ככל שייקבע כי אביבי נתן שירות למערער, אולם החשבוניות אינן תקינות
4 מבחינה אובייקטיבית, לא יהיה באי תקינות החשבוניות כדי לחרוץ לשבט את גורל
5 ניכוין בידי המערער. במקרה זה עדיין תעמוד למערער ההגנה של החריג
6 הסובייקטיבי, וככל שיעמוד בתנאיו, לא יישלל ניכוי התשומות על פי החשבוניות,
7 וזאת הגם שהוצאו שלא כדין מבחינה אובייקטיבית וגם אם משמעות הדברים היא
8 פגיעה בקופת המדינה.
- 9 29. אציג בקצרה להלן את הרקע העובדתי הרלוונטי לערעור.
- 10 לאחר מכן אסקור את הראיות והאסמכתאות שהביא המשיב בתמיכה לטענתו כי
11 המערער לא קיבל מאביבי שירות בגין החשבוניות וכי החשבוניות הוצאו שלא כדין.
12 ככל שאגיע למסקנה כי המשיב הניח תשתית ראייתית משכנעת לטענתו זו, יידרש
13 המערער לעמוד בנטל הראיה והשכנוע כי החשבוניות מייצגות עסקה אמיתית בינו
14 לבין אביבי וכי לא ידע ולא היה עליו לדעת על אי תקינותן.
15 זה יהיה, אפוא, דרך ההילוך בערעור.
- 16 **א. רקע עובדתי**
- 17 30. השרות – פיקוח על העמסת עופות – שקיבל כביכול המערער מעופר אביבי נמצא
18 בליבו של ערעור זה.
19 לטענת המערער, לאחר שהחל לספק שירותי פיקוח על העמסת עופות עבור מוסד
20 הכשרות של הרב מחפוד, שכר את שירותיו של אביבי כקבלן משנה על מנת שיסייע
21 לו במלאכה זו.
22 תפקידו של אביבי היה להשגיח על הליך העמסת העופות מהלול למשאית לצורך
23 הובלתם למשחטת עוף ירושלים, דהיינו, לוודא כי העמסת העופות נעשית בהתאם
24 לכללי מוסד הכשרות של הרב מחפוד.
25 לטענת המערער, 57 החשבוניות שניכה בספריו התקבלו כולן בגין שרותי הפיקוח
26 הנ"ל שקיבל מאביבי, אשר פעל תחת שם העוסק "א.א. שירותים".
27 בכל עסקה הוציא אביבי למערער שתי חשבוניות: חשבונית אחת עבור "שירותי כוח
28 אדם" וחשבונית נוספת עבור "עמלה", כפי שנכתב על-גבי החשבונית.
29 סך הכול נוכה על ידי המערער מס תשומות בסכום של 410,251 ש"ח (קרן המס)
30 בתקופה שבין ינואר 2012 לאפריל 2014 (חלק מהחשבוניות התיישנו ואינן חלק מכפל
31 המס, ראו סעיף 2 לעיל).
- 32 31. המערער ביקש לזמן שבעה עדים מטעמו אך בפועל העידו רק חמישה עדים (מלבדו):



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 יולי 2018

ע"מ 17-06-23602 אלימלך נ' רשות המיסים

1 **תאמר עדילה**, נהג משאית שהוביל את העופות מהלול למשחטה; **ישראל חדד**, שעבד
2 כנהגו של הרב מחפוד במועדים הרלוונטיים לערעור ובמועד מתן העדות עבד כמפקח
3 על העמסת עופות; **אביחי גיאת**, מנהל חברה בשם זוהר בע"מ שהעניקה שרותי
4 פיקוח על העמסת עופות למוסד הכשרות של הרב מחפוד ושהעסיקה את המערער
5 במתן השירות כקבלן משנה; **שלמה רווה**, שעבד כשכיר אצל המערער (ובמקביל
6 בחברת זוהר) ושתפקידו היה להכין למערער סידור עבודה הכולל שיבוץ של
7 המפקחים לאתרים השונים ברחבי הארץ; **דיאב קאסם**, מי שניהל שני צוותים של
8 העמסת עופות.

9 שניים לא התייצבו לעדות: **ריאד פקיה**, שעבד כאחראי על צוות העמסת עופות ו**עודד**
10 **דימנשטיין**, לולן שבמשקו סופקו שירותי הפיקוח על העמסת העופות.

11 **ב. התשתית הראייתית שעמדה בבסיס החלטת המשיב תומכת בעמדתו כי לא עמד**

12 **ביסוד החשבוניות השירות הנטען**

13 32. המשיב הסתמך, בין היתר, על העובדות הבאות על מנת לבסס את עמדתו כי
14 החשבוניות שהוציא אביבי למערער אינן משקפות מתן שירות של פיקוח על העמסת
15 עופות:

16 א. אביבי הודה במסגרת חקירותיו במע"מ כי לא סיפק למערער דבר מלבד
17 חשבוניות מס פיקטיביות בתמורה לקבלת עמלה בשיעור מסכום החשבונית.

18 ב. בחשבוניות המס מושא הערעור לא נכתב כי השירות שסופק היה מסוג "פיקוח
19 על העמסת עופות", אלא שירות של "אספקת כוח אדם", וזאת בניגוד לסעיפים 9
20 ו-9א להוראות ניהול ספרים.

21 ג. המערער שילם לאביבי במזומן בניגוד להוראות חוק מע"מ (סעיף 47א לחוק
22 מע"מ). בנוסף לכך, מניתוח חשבון הבנק של המערער עולה כי אין התאמה בין
23 משיכות המזומנים מחשבונו לבין סכומי החשבוניות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 יולי 2018

ע"מ 17-06-23602 אלימלך נ' רשות המיסים

- 1 ד. המערער לא הציג אסמכתאות בכתב המלמדות על ההתקשרות בינו לבין אביבי,
2 לא תיעד התחשבנויות, לא הציג רישומים על סידורי עבודה וכיו"ב, על אף שהיה
3 מצופה ממנו לעשות כן בהתחשב בהיקף החשבונות בסכום של כ- 2.4 מיליון
4 ש"ח.
- 5 ה. עדויות המערער, ושל גורמים אחרים הקשורים למערך העבודה שלו, בנוגע
6 למנגנון העבודה, להעברת התשלומים, לפיצול החשבונות וכיו"ב, רוויות
7 בסתירות ואינן מתיישבות עם הגיונם של דברים.
- 8 33. המשיב הציג תשתית עובדתית ברורה ומשכנעת, וברף ההוכחה הנדרש, המבססת את
9 החלטתו להשית על המערער כפל מס. משכך, עבר נטל הראיה לכתפי המערער לשכנע
10 כי החשבונות הוצאו כדין.
- 11 34. היה על המערער להראות, כי חרף מכלול הראיות והאינדיקציות שהציג המשיב,
12 אביבי סיפק לו את השירות הנטען בתמורה לסכום המופיע בחשבונות. לצורך כך,
13 היה על המערער להניח תשתית רחבה הנותנת מענה לשאלות הרבות שנתרו
14 פתוחות, כגון, מה היה טיב השירות שקיבל מאביבי, מה היה היקפו, מתי ואיך ניתן,
15 מה היה מנגנון התגמול לאביבי, גובה התגמול וכיוצא באלה שאלות.
- 16 35. אקדים ואומר כי, נוכח הנטלים המוטלים על המערער והתשתית המשכנעת שהונחה
17 על ידי המשיב, היה מצופה מהמערער להסביר, בכל דרך אפשרית, את אופן
18 התנהלותו מול אביבי.
- 19 על רקע זה, הימנעות המערער מלזמן שלושה עדים מרכזיים בפרשה, שיכלו לשפוך
20 אור על השאלות הדורשות מענה בערעור, נזקפת לחובתו ותחול החזקה העובדתית
21 לפיה נמנע מהבאתם משום שעדותם הייתה מזיקה לו.
- 22 המדובר בראש וראשונה על עופר אביבי, דמות מרכזית בפרשה, שהודה כי לא סיפק
23 למערער שירותי פיקוח על העמסת עופות וכי הוציא לו את החשבונות באופן
24 פיקטיבי בתמורה לעמלה מוסכמת. בחירתו של המערער שלא לזמן את אביבי לעדות
25 מדברת בעד עצמה, ובקול רם וברור.
- 26 העד השני שהיה מצופה מהמערער לזמנו לעדות הוא רואה החשבון, מר פנחס אפל,
27 שנתן את שרותי הנהלת החשבונות במועדים הרלוונטיים ושעליו מסתמך המערער
28 על מנת להיכנס בגדרי החריג הסובייקטיבי.
- 29 העד השלישי הוא שמואל מוריה, שרשום כשכיר אצל המערער ושובץ בסידור
30 העבודה כמפקח על העמסת עופות אך הודה בחקירתו שמעולם לא עבד בפיקוח על
31 העמסת עופות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 יולי 2018

ע"מ 17-06-23602 אלימלך נ' רשות המיסים

- 1 36. להלן, אציג את מכלול הראיות והעדויות התומכות בהחלטת המשיב כי החשבוניות
2 שהוציא אביבי למערער אינן משקפות עסקה שארעה במציאות, ולכן הוצאו שלא
3 כדין.
- 4 **ב.1. אביבי הודה כי לא נתן למערער שירות של פיקוח על העמסת עופות**
- 5 37. לטענת המשיב, אביבי אישר בחקירותיו במע"מ כי לא סיפק למערער שירותים
6 כלשהם, לא של אספקת כוח אדם (כמצוין בחשבוניות) ולא של פיקוח על העמסת
7 עופות (כנטען בערעור).
8 למעשה, השירות היחיד שנתן אביבי למערער הוא שירות של אספקת חשבוניות
9 פיקטיביות בתמורה לתשלום עמלה מוסכמת.
- 10 38. המערער טוען כי הודעותיו של עופר אביבי רצופות סתירות הפוגעות במהימנותן ולכן
11 לא ניתן להסתמך עליהן לביסוס טענת המשיב כי לא עמדו עסקאות אמיתיות בבסיס
12 החשבוניות.
- 13 39. הוצגו בפניי שלוש הודעות שנגבו מעופר אביבי במסגרת חקירותיו במע"מ:
14 הודעה מתאריך 10.6.2014 (נספח ז לתצהיר נציג המשיב), הודעה מתאריך 19.5.2015
15 (נספח ח לתצהיר נציג המשיב) והודעה מתאריך 19.9.2016 (מע"מ 1).
- 16 40. בחקירתו מתאריך 10.6.2014 הודה אביבי בפני חוקרי מע"מ כי לא סיפק למערער כל
17 שירות, ובמילותיו שלו:
18 "צורת העבודה שלי עם אלי ברק היא שהוא מוציא לי תשלום רק בגין העמלה
19 שהיא בגובה שבין 3%-5% מערך החשבונית, לפני מע"מ, וכן שיק נוסף שהוא על
20 סכום המע"מ, שאני משלם אצלי למע"מ, בחשבוניות המדווחות כמע"מ עסקאות.
21 אני בתמורה מוציא לאלי ברק שתי חשבוניות צמודות בדר"כ באותו תאריך, כאשר
22 אחת היא על הסכום ועל הפירוט שהוא מבקש ממני לרשום בחשבונית הראשונה,
23 והחשבונית השניה היא על העמלה שאני מקבל...".
- 24 אלי ברק החליט מה יהיה רשום בחשבוניות לפי כמות העובדים שלו, אני לא
25 סיפקתי לו דבר מעבר לחשבוניות שביקש. כלומר, אני בעצם כיסיתי בחשבוניות
26 שלי על פי הצורך שלו, את העובדים שהוא העסיק, שכביכול על פי החשבוניות
27 שאני סיפקתי, אבל בעצם, אני אישית לא סיפקתי דבר וכמובן לא סיפקתי לו
28 עובדים" (נספח ז לתצהיר נציג המשיב (חלק 1), הודעה מתאריך 10.6.2014 דף 4
29 שורות 14-20 ו-25-29).
- 30 41. אביבי הודה כי התקבול שקיבל היה עבור עצם הוצאת החשבוניות ולא עבור שירות
31 אמיתי שנתן למערער, ובלשונו: "הוא שילם לי רק את ההוצאות של החשבונית,



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 יולי 2018

ע"מ 17-06-23602 אלימלך נ' רשות המיסים

- 1 **כלומר: את סכום המע"מ ואני גביתי עד 5% מערך החשבונית לפני מע"מ, כרווח**
2 **בשבילי על כל הפרוצדורה, וזאת העסקה שהתקיימה ביננו** (שם, דף 5 שורות 7-9).
- 3 42. על דברים אלו חזר גם בחקירתו המוקדמת בתאריך 19.5.2015: **"אלו חשבוניות**
4 **שיצאו להכי טובים בכשויות לפי בקשתו של אלי מבלי שניתן כל שרות..."** (נספח
5 ח לתצהיר נציג המשיב, הודעה מתאריך 19.5.2015 דף 5 שורות 30-31).
- 6 43. המערער לא נתן הסבר מספק להתנערותו של אביבי ממתן השירות ועל מה ולמה טען
7 אביבי כי מעולם לא סיפק לו שירות של פיקוח על העמסת עופות. מחדל זה של
8 המערער מתחדד נוכח העובדה שלטענתו מדובר בשירות שניתן לאורך שנים
9 ובהיקפים כספיים משמעותיים (פרוטוקול מתאריך 7.3.2018 עמוד 117 שורות 27-33
10 ועמודים 118-121).
- 11 44. העדר הסבר סביר ומניח את הדעת מצידו של המערער לאמירותיו של אביבי כי לא
12 סיפק לו שירות מהווה חיזוק של ממש לגרסת המשיב.
- 13 45. הסברים כאלה ואחרים שהציג המערער במהלך חקירותיו אינן סבירות, אינן
14 נתמכות בראיות והוצגו בשיהוי בלתי סביר ולכן יש לדחותן (ראו, יעקב קדמי על
15 **הראיות**, עמודים 1864-1865 (מהדורה 2009, חלק רביעי) (להלן – **קדמי**)).
- 16 46. יתירה מכך, העובדה שהמערער לא זימן את אביבי לעדות על מנת לעמת אותו מול
17 אמירותיו אלה, מלמדת כי המערער חשש מעימות זה ולכן נמנע ממנו. גם מחדל זה
18 של המערער מהווה חיזוק לגרסת המשיב (עניין **זאב שרון**, פסקה 34).
- 19 47. בפסק דין שנתתי בעניינו של עופר אביבי (ע"מ (מחוזי תל אביב-יפו) 22990-04-16
20 **עופר אביבי נ' מס ערך מוסף תל אביב 3** (27.12.2017)), הדן בין היתר בהוצאה שלא
21 כדין של חשבוניות מטעם אביבי למערער, דחיתי את טענתו של אביבי כי סיפק
22 למערער שירות של "חסות משפטית" (פסקאות 29-39 לפסק הדין בעניין **אביבי**).
- 23 48. **אכן, פסק הדין בעניינו של אביבי לא יכול להוות "ראיה לכאורה" בהליך דנן שכן**
24 **לא מתקיימים יסודותיו של סעיף 42 לפקודת הראיות [נוסח חדש] התשל"א-**
25 **1971, אולם יש בו כדי להעלות את רף השכנוע המוטל ממילא על המערער ולהצטרף**
26 **ליתר הראיות המנהליות שעומדות בפניי שעה שאני באה להכריע בערעור.**
- 27 טענת המשיב בסיכומיו (סעיפים 15 ו-87) כי **"די בכך שבפסק דין אביבי נקבע**
28 **שהחשבוניות פיקטיביות על מנת שיתקיים היסוד האובייקטיבי"**, אינה מתקבלת.
29 עם זאת, המשיב הצליח לספק את התשתית הראייתית הנדרשת, על מנת שנטל
30 הראיה יועבר למערער לשכנע אחרת.
- 31 49. המערער הדגיש כי בחקירה המוקדמת מתאריך 19.5.2015 נשאל אביבי אם הוא
32 מכיר את עוף ירושלים ותשובתו הייתה: **"עבדתי איתם, כמשגיח על העמסות של**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 יולי 2018

ע"מ 17-06-23602 אלימלך נ' רשות המיסים

- 1 עופות מטעם הכי טובים בכשרויות" (נספח ח לתצהיר נציג המשיב, הודעה מתאריך
2 19.5.2015 דף 3 שורות 3-5). המערער מסתמך על תשובה זו כתמיכה לטענתו בדבר
3 חוסר העקביות בעדותו של אביבי ומבקש ללמוד מכך שאין לייחס אמינות לדברים
4 שאמר בהודעתו.
5 50. אין בידי לקבל טענה זו של המערער.
6 ראשית, מהחקירה אליה מפנה המערער עולה כי אביבי לא הכיר את שמות האנשים
7 הקשורים למערך העבודה של המערער, כגון, גיורא אילן מעוף ירושלים ואביחי גיאת
8 מחברת זוהר בע"מ (שם, דף 3 שורות 17-20).
9 שנית, באותה חקירה עומת אביבי עם אמירותיו מחקירות אחרות והוא חזר ואישר
10 שמה שאמר בהן הוא נכון וכי לא נתן שירות למערער (שם, דף 3 שורות 12-16).
11 שלישית, מההודעות שלפני עולה כי אביבי הוציא חשבוניות פיקטיביות לגורמים
12 נוספים, ולא רק למערער, כאשר שיטת העבודה שלו הייתה מתן כיסוי חשבונאי
13 פיקטיבי בתמורה לעמלה מסכום החשבונית (נספח ז לתצהיר נציג המשיב (חלק 2),
14 הודעה מתאריך 10.6.2014 דף 2 שורות 16-25, מע/1).
15 51. אציין שוב, כי הדרך הטובה ביותר מבחינתו של המערער ליישב את הסתירות
16 העולות מעדותו של אביבי הייתה באמצעות זימונו לעדות ועימותו מול סתירות אלה.
17 משבחר המערער שלא לעשות כן, ייזקף הדבר לחובתו ותחול החזקה המבוססת על
18 ניסיון החיים והשכל הישר כי לא היה בעדות זו להועיל אלא להזיק לו (פרוטוקול
19 מתאריך 7.3.2018 עמוד 51 שורות 13-14, סעיפים 35-39 לסיכומי המערער).
20 52. זאת ועוד, העובדה שהמערער לא הציג הסכמים, רשימת עובדים, רשימת אתרים
21 ומסמכי התחשבות בינו לבין אביבי, התומכים בעמדתו כי נקשרה ביניהם עסקת
22 אמת, היא הנותנת שלא הייתה עסקה כזו ולא ניתן שירות. ההנחה היא שאם היו
23 באמתחתו מסמכים כאמור, המערער היה דואג להמציא אותם בתמיכה לטענותיו.
24 בהעדר הסבר מניח את הדעת, קשה להלום שאביבי מסר "הודאת שווא" בחקירתו,
25 עליה אף חזר בחקירותיו הנוספות.
26 הודאתו של אביבי תומכת, אפוא, בעמדת המשיב כי החשבוניות הוצאו שלא כדין.
27 **ב.2. מה טיב השירות שנתן אביבי למערער – אספקת כוח אדם או פיקוח על העמסת**
28 **עופות?**
29 53. לפי המתואר בחשבוניות, השירות שנתן אביבי (מטעם "א.א. שירותים") היה של
30 "כוח אדם".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 יולי 2018

ע"מ 17-06-23602 אלימלך נ' רשות המיסים

- 1 ברם, הדבר אינו עולה בקנה אחד עם טענת המערער לפיה אביבי סיפק לו שירות של
2 "פיקוח על העמסת עופות" ואף אינו מתיישב עם טענתו כי אביבי סיפק את השירות
3 בעצמו ורק לעיתים רחוקות הסתייע בעובדים נוספים.
- 4 54. בחקירותיו במע"מ נשאל המערער על התיאור בחשבוניות, והשיב כך:
5 "ש: מדוע רשום על גבי החשבוניות בפרטים שרותי כוח אדם, הסבר? ת: לא יודע
6 למה הוא רשם את זה, היה צקריך [טעות במקור] לרשום פיקוח העמסת עופות"
7 (נספח ט לתצהיר נציג המשיב, הודעה מתאריך 12.1.2015 דף 5 שורות 20-24).
8 בהמשך הבהיר המערער: "לא ניתן לי שרות של אספקת כח אדם ניתן לי שרות
9 העמסה של עופות על ידי עופר בעצמו" [ההדגשה אינה במקור] (שם, שורות 36-37).
- 10 55. בבית המשפט טען המערער "מבחינתי זה לא היה משנה לי אם אני כותב, כל מה
11 שאני אכתוב הוא נתן לי שירות, הוא נתן לי שירות של כוח אדם... לא לא, לא
12 חשבתי על זה, זו האמת..." (פרוטוקול מתאריך 7.3.2018 עמוד 113 שורות 22-25).
- 13 56. המערער לא נתן הסבר לגופו של עניין מדוע תואר השירות על גבי החשבוניות כשירות
14 של "כוח אדם" בעוד שהשירות שקיבל בפועל, על פי טענתו, היה של "פיקוח על
15 העמסת עופות".
- 16 57. די בכך כדי לקבוע כי החשבוניות אינן תקינות.
- 17 58. על פי ההלכה הפסוקה, הדרישה לתיאור מספק של השירות שניתן על גבי החשבוניות
18 היא דרישה מהותית ולא טכנית, שכן רק באמצעות רישום כאמור ניתן לבדוק את
19 אמינות החשבוניות.
- 20 מטרת הוראות סעיפים 9 ו-9א להוראות ניהול ספרים, בדבר הרישום הנדרש על גבי
21 החשבוניות, היא לוודא שאכן נעשתה עסקה אמיתית.
- 22 59. הפירוט על גבי החשבונית מאפשר לרשויות מע"מ לערוך בדיקות צולבות, להשוות
23 את הנתונים המופיעים על גבי החשבונית עם מידע אחר שבידיהן ולהתחקות אחר
24 האמת (ראו, ע"א 5564/98 זמיר מועלם נ' ממונה איזורי - מס ערך מוסף
25 (06.04.2003); ע"מ (מינהליים י-ם) 27582-06-10 מ.א. עליאן בע"מ נ' מנהל אגף
26 המכס ומע"מ ירושלים (13.01.2013)).
- 27 משעה שאישר המערער כי ההתקשרות בינו לבין אביבי הייתה למתן שירותי
28 פיקוח והשגחה על העמסת עופות, ולא למתן שירותי כוח אדם, וכן אישר כי
29 השירות ניתן לו על ידי אביבי בעצמו (למעט במקרים חריגים בהם הסתייע
30 בעובדים) שוב לא ניתן לומר כי החשבוניות "הוצאו כדין" כאשר התיאור בהן אינו
31 תואם את השרות שניתן בפועל לפי טענת המערער.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 יולי 2018

ע"מ 17-06-23602 אלימלך נ' רשות המיסים

- 1 60. די בכך כדי לקבוע כי החשבוניות הוצאו שלא כדין ואינן ממלאות אחר דרישות
2 המבחן האובייקטיבי.
3 כאמור, חשבוניות שהתיאור בהן אינו תואם את ההתקשרות בפועל, ככל שנעשתה,
4 לא ניתן לומר עליהן כי הוצאו "כדין" מבחינה אובייקטיבית.
- 5 61. גם אם אנוקוט גישה מקלה ואניח כי החשבוניות מתארות שירות של אספקת כוח
6 אדם לצורך שירותי הפיקוח על עופות, הראיות מלמדות כי שירותי פיקוח לא ניתנו
7 למערער, לא על ידי אביבי ולא על ידי עובדיו של אביבי.
- 8 62. המערער טען כי, בשל האופי הסיזיפי של עבודת הפיקוח על העמסת העופות, נתקל
9 בקושי לגייס עובדים מתאימים ולכן התקשר עם אביבי כקבלן משנה (סעיפים 2 ו-3
10 לסיכומי המערער).
11 המערער לא הבהיר מה היה טיב השירות שסיפק לו אביבי, האם היה זה שירות של
12 אספקת כוח אדם או שירות של השגחה על העמסת עופות ועדותו בהקשר זה לא
13 הייתה קוהרנטית.
14 מכל מקום, המערער לא ידע למסור פרטים מזהים על העובדים שסיפק לו אביבי ועל
15 תקופת עבודתם.
16 המערער טען כי "עופר אביבי, הוא מבצע עבורי פיקוח הוא בעצמו ולפעמים אם הוא
17 לא יכול הוא שולח מישהו במקומו. בעיקרון הוא אמור לבצע את הפיקוח בעצמו"
18 (נספח ט לתצהיר נציג המשיב, הודעה מתאריך 12.1.2015 דף 2 שורות 24-26).
19 בחקירה אחרת ציין המערער: "ש: מי נתן לך שירותי פיקוח על העופות והובלות?
20 ת: עופר בלבד. ש: האם היה עוד מישהו שנתן שירותים פרט לעופר? ת: לא" (נספח
21 י לתצהיר נציג המשיב, הודעה מתאריך 22.10.2015 דף 2 שורות 10-13).
22 בהשגה שהגיש המערער על שומת התשומות גרסתו הייתה שוב שונה וממנה עלה כי
23 הוא התקשר עם א.א. שירותים-עופר אביבי כקבלן כוח אדם (נספח ה לתצהיר נציג
24 המשיב, סעיף 1.2 לכתב ההשגה מתאריך 8.2.2016).
- 25 63. כשהמערער עומת עם חוסר הבהירות העולה מגרסאותיו השונות, השיב בחקירתו
26 בבית משפט כי אינו יודע מי היו העובדים שעבדו מטעמו של אביבי:
27 "ש: הוא היה בא ועושה, עופר בעצמו אני מביין. ת: כן, עופר או מי מטעמו... ש: מי
28 זה מי מטעמו?... ת: אין לי מושג, הוא אמר יש לי בשבילך אם אני לא מצליח לבוא
29 אל תדאג יהיה שם מישהו במושב" (פרוטוקול מתאריך 7.3.2018 עמוד 74 שורות 1-
30 6).
31 וכן:
32 "הוא אמר אני שולח לך מישהו, אני לא יודע את מי הוא שלח, זה עובדים שלו, אין
33 לי מושג אני לא הכרתי את העובדים שלו..." (שם, עמוד 98 שורות 22-23).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 יולי 2018

ע"מ 17-06-23602 אלימלך נ' רשות המיסים

64. המערער לא ידע, ואף לא ביקש לדעת, מי היו העובדים שאביבי כביכול גייס לצורך הפיקוח על העופות. המערער אף לא בדק אם עובדים אלה, בהנחה שסופקו, עומדים בתנאים הנדרשים לעבודה, למשל, אם יש להם רישיון נהיגה או יש להם רכב ואם הם עומדים בדרישות ההלכתיות החלות על משגיח (למשל, היותו יהודי) (שם, עמוד 22, עמוד 68 שורה 5).
- המערער לא ניהל, ולמצער לא הציג, כל תיעוד או רישום ביחס לעובדים שסופקו לו כביכול מאביבי.
- גם שלמה רווה, שהיה אחראי מטעמו של המערער על שיבוץ העובדים, אישר כי לא שיבץ עובדים של אביבי ברשימת העובדים (פרוטוקול מתאריך 11.3.2018 עמוד 44 שורות 7-8).
- העולה מהאמור לעיל, שהמערער לא קיבל שירותי פיקוח מעובדים של אביבי ולכן לא ניתן לומר, אף לפי הגישה המקלה, כי החשבונות הוצאו כדין מבחינה אובייקטיבית.
3. ב. לא ניתן ללמוד מהעדויות כי המערער סיפק שירותי פיקוח על עופות במסגרת עסקו:
הסבר כללי על טיבו של השירות
65. ראוי להקדיש כמה מילים להסבר על טיבו של שירות "פיקוח על העמסת עופות" שלשית המערער ניתן במסגרת עסקו, "הכי טובים בכשרויות", בין באמצעות עובדיו ובין באמצעות עופר אביבי כקבלן משנה.
66. לפי הסברו של המערער, שירות של פיקוח על העמסת עופות ניתן במשקים באתרים שונים ברחבי הארץ. השירות כלל פיקוח על העמסת העופות מהלולים על משאיות לצורך הובלתם למשחטות. על מנת שאיסוף העופות ייעשה באופן הומניטרי ובאופן העולה בקנה אחד עם היבטים מתחום הכשרות, בהתאם לכללים שהתווה מוסד הכשרות של הרב מחפוד עבור משחטת עוף ירושלים, נדרשה נוכחותו של מפקח או משגיח בעת העמסת העופות. המפקח לא נדרש לעמוד בתנאים מקדמיים כלשהם, למעט היותו יהודי.
- לפי ההסבר, לא נדרשה נוכחות רציפה של המפקח באתר אלא די היה בנוכחותו הסמלית על מנת ליצור את אפקט ההרתעה ("מירתת") בקרב אוספי העופות באופן המבטיח כי האיסוף ייעשה בהתאם לכללי הכשרות.
- המונח "מירתת", בו נעשה שימוש במהלך הדיון, משמעו, לטענת המערער, יצירת אפקט הרתעה בקרב עובדי העמסת העופות מעצם העובדה שהמפקח עשוי להיכנס אל הלול ולבדוק את אופן העמסה בכל רגע נתון.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 יולי 2018

ע"מ 17-06-23602 אלימלך נ' רשות המיסים

- 1 67. לטענת המערער, לצורך מתן שירות של פיקוח על העמסת עופות די בעצם נוכחותו
2 של המפקח בשטח, אף לא באופן רציף, ואין דרישה ליותר מכך (סעיף 33 לסיכומים).
3 לאור זאת, העדויות המאשרות כי עופר אביבי נצפה באתרי הפיקוח השונים מלמדות
4 שאביבי סיפק בפועל את השירות.
- 5 68. המשיב טוען כי, גם בהנחה שטיבו של שירות מסוג "פיקוח על העמסת עופות" הוא
6 כפי שהסביר המערער, הראיות מלמדות כי עופר אביבי לא העניק למערער שירותי
7 פיקוח על העמסת עופות ומכאן שהחשבוניות הוצאו שלא כדין.
- 8 69. כפי שיוסבר להלן, הצדק עם המשיב.
- 9 **היכרות עם הנפשות הפועלות במערך עסקו של המערער**
- 10 70. המערער טוען כי סיפק שירותי פיקוח על העמסת עופות באמצעות עסקו, "הכי טובים
11 בכשרויות", לבד"צ "יורה דעה" של הרב מחפוד, שהעניק את הכשר הבד"צ לעופות
12 של מפעל "עוף ירושלים".
- 13 71. **אביחי גיאת** הוא המנהל של חברת זוהר בע"מ שסיפקה שירותים שונים למשחטות
14 ובעיקר למשחטת עוף ירושלים. בין יתר שירותיה סיפקה שירותי פיקוח על העמסת
15 עופות (פרוטוקול מתאריך 11.3.2018 עמוד 15 שורות 27-28, עמוד 16 שורות 2-7).
- 16 72. המערער טוען כי הכיר את אביחי גיאת במסגרת עסקו הקודם בתחום השליחויות.
17 כתוצאה מהיכרות זו, החל לעסוק בקבלנות משנה עבור אביחי גיאת וחברת זוהר
18 בע"מ במתן שירותי פיקוח על העמסת עופות עבור הבד"צ של הרב מחפוד (פרוטוקול
19 מתאריך 7.3.2018 עמוד 62 שורות 32-28 ועמוד 63 שורה 1).
- 20 המערער טוען כי בשלב זה היה עדיין חסר ניסיון בתחום הכשרות והפיקוח על העופות
21 (שם, עמוד 65 שורות 31-30).
- 22 73. אביחי גיאת אישר בעדותו כי התקשר עם המערער, כקבלן משנה, לצורך מתן שירות
23 של פיקוח על העמסת עופות. כן אישר כי חברת זוהר בע"מ נותנת שירותים לכשרות
24 של הרב מחפוד (פרוטוקול מתאריך 11.3.2018 עמוד 15 שורות 27-28, עמוד 16
25 שורות 32-33, עמוד 18 שורות 28-32).
- 26 74. **שלמה רווה** עבד כשכיר הן עבור המערער והן עבור אביחי גיאת (פרוטוקול מתאריך
27 7.3.2018 עמוד 85 שורות 33-16). שלמה רווה העיד, כי בהתאם להנחיה שקיבל
28 מאביחי גיאת, הוא הכניס את המערער לתחום הפיקוח על העמסת עופות (פרוטוקול
29 מתאריך 11.3.2018 עמוד 54 שורות 33-27 ועמוד 55 שורות 1-12, נספח יז לתצהיר
30 נציג המשיב הודעה מתאריך 22.9.2016 דף 2 שורות 18-26).
- 31 75. לטענת המערער, מי שביצע את העמסות העופות בפועל מהלול למשאית היו העובדים
32 של חברת **עוף ירושלים**, כאשר תפקידו היה להשגיח על אופן העמסת העופות עבור



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 יולי 2018

ע"מ 17-06-23602 אלימלך נ' רשות המיסים

- 1 בד"ץ הכשרות של הרב מחפוד (נספח י לתצהיר נציג המשיב, הודעה מתאריך
2 22.10.2015 דף 4 שורה 8).
- 3 76. **אילן גיורא**, מנהל רכש העופות עבור חברת עוף ירושלים, טען כי הקשר בינו לבין
4 המערער התמצה בשיחות טלפון וכי המערער נהג להתקשר אליו על בסיס יומי על
5 מנת לברר באילו משקים מתבצעות העמסות של עופות (נספח כ לתצהיר נציג
6 המשיב, הודעה מתאריך 14.5.2015 שורות 7-14 ו-25-28).
- 7 77. מהעדויות שהוצגו בפני לא התחווה התמונה, הן לגבי מנגנון העבודה בעסקו של
8 המערער והן לגבי אופן ביצוע הפיקוח על העמסת עופות על ידו ובעיקר בשאלת
9 תדירות העמסת העופות, משך זמנה, דרישת נוכחות המפקח לאורך העמסה ועוד.
10 **סתירות בעדויות בנושא הפיקוח על העמסת עופות**
- 11 78. **העדויות הסותרות של המערער ושל העדים מטעמו הקשו על הבנת הפעולות**
12 **הנעשות במסגרת הפיקוח על העמסות עופות. דומה כי ככל שהתרבו העדויות כך**
13 **התרבו הסתירות ביניהן ובסופו של דבר נותרנו עם הרושם שמדובר בשירות שאינו**
14 **נחוץ, שהמפקח לא תמיד נוכח בהעמסה, שהמפקח אינו מתערב ואינו פוסל את**
15 **העמסת העופות ושבעצם מדובר בשירות אמורפי שניתן למלאו תוכן וצורה לפי**
16 **הצורך והשעה.**
- 17 **לכך תהיה השלכה על טענת המערער כי עופר אביבי העניק לו שירותי פיקוח שכן**
18 **משוכה גבוהה ניצבת בפניו להוכחת טענתו זו.**
- 19 79. כזכור, המערער נכנס לתחום הפיקוח על העמסת עופות בעקבות ההתקשרות עם
20 אביחי גיאת וחברת זוהר בע"מ ומי שלימד אותו לטענתו את רזי התחום היה שלמה
21 רווה (פרוטוקול מתאריך 11.3.2018 עמוד 54 שורות 27-33 ועמוד 55 שורות 1-12,
22 נספח יז לתצהיר נציג המשיב הודעה מתאריך 22.9.2016 דף 2 שורות 18-26).
- 23 שלמה רווה ציין בהודעתו כי תפקיד המפקח היה לוודא שהעמסת העופות נעשית
24 באופן הומניטרי ולפי כללי הכשרות כאשר די בהרתעה ובנטיעת הידיעה כי המשגיח
25 עשוי להגיע בכל רגע כדי שאיסוף העופות מהלולים והעמסתם על המשאית ייעשה על
26 ידי העובדים באופן הנכון (נספח יז לתצהיר נציג המשיב הודעה מתאריך 22.9.2016
27 דף 2 שורות 9-13 ו-18-26).
- 28 80. המערער הסביר כי על המשגיח העובד מטעמו "**לעמוד ולהשגיח, להסתכל...**" "**זו**
29 **העבודה, להראות שיש פיקוח**" (פרוטוקול מתאריך 7.3.2018 עמוד 66 שורה 15
30 ועמוד 70 שורה 33).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 יולי 2018

ע"מ 17-06-23602 אלימלך נ' רשות המיסים

- 1 גם לגישתו של אביחי גיאת "אנחנו מדברים על רמת פיקוח באופן המקל, זה לא
2 מחייב שיהיה משגיח שנמצא בהעמסה מתחילה ועד סוף כל הזמן בכל מקום
3 ומקום..." (פרוטוקול מתאריך 11.3.2018 עמוד 20 שורות 29-30).
- 4 81. אולם מהעדויות עולות **סתירות** לגבי נחיצות המשגיחים בהעמסות ונוכחותם במהלך
5 העמסה. סתירות אלה מקשות על קבלת טענת המערער בעניין שירות הפיקוח
6 ונחיצותו:
7 כך למשל, **שלמה רווה** העיד כי המשגיח חייב להיות נוכח בכל העמסה והעמסה,
8 שאין די בנוכחות בת 10 דקות ושעל המשגיח לצפות בעובדים כאשר הם מעמיסים
9 את העופות (פרוטוקול מתאריך 11.3.2018 עמוד 55 שורות 13-22).
10 לעומת זאת, **ישראל חדד**, שעובד כיום כמפקח, טען כי ישנן העמסות שנעשות ללא
11 השגחה של מפקח ("אני לא יודע באחוזים להגיד לך אבל יש", פרוטוקול מתאריך
12 7.3.2018 עמוד 146 שורה 24), וגם כאשר מגיע מפקח למשק הוא אינו מחויב להיות
13 נוכח בשעות העמסה בפועל ("...אני יושב עם הלולן ושונה קפה או יושב באוטו או
14 הולך לאכול וחוזר, אין לי מחויבות להיות שם", שם שורה 16).
15 מעדויות של אחרים עולה כי המשגיחים נמצאים בשטח באופן רציף במהלך העמסת
16 העופות:
17 כך למשל, **תאמר עדילה**, נהג משאית שהוביל עופות מהלול למשחטה מטעם עוף
18 ירושלים החל משנת 2002 (שם, עמוד 129 שורות 21-23) ציין בחקירתו כי לא
19 מתחילים העמסה של עופות ללא נוכחותו של משגיח: "ש: התחלת לספר על
20 המשגיחים, הם תמיד נמצאים? איפה הם נמצאים? ת: המשגיחים שאני רואה
21 לפעמים ליד הלול... יש מצבים שמכניסים גם לתוך הלול.. ש: והוא [המשגיח]
22 נמצא מההתחלה ועד הסוף? ת: כן כן. ש: מהרגע שהמשאית גם אם יהיו 10
23 משאיות, ת: אסור לנו להתחיל בלי שיהיה שם. ש: ולא קורה שיש העמסה ואין
24 משגיח? ת: בטח שלא... הסדרן אומר אל תתחיל עד שיבוא המשגיח" (שם, עמוד
25 133 שורות 4-19).
- 26 **עודד דימנטשטיין**, מגדל עופות ממשמר השבעה, ציין בחקירתו במע"מ כי משגיחים
27 מטעם עוף ירושלים נהגו להגיע במהלך העמסת העופות וכי בודדים המקרים בהם
28 התבצעה העמסה שלמה ללא משגיח (נספח כא לתצהיר נציג המשיב, הודעה מתאריך
29 11.9.2016 דף 2 שורות 28-31 ודף 3 שורות 3-7).
- 30 82. המערער טען כי העובדה שהעופות לא נפסלו לשחיטה מלמדת כי עבודת הפיקוח
31 נעשתה בפועל וכשורה.
32 טענה זו אין לקבל.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 יולי 2018

ע"מ 17-06-23602 אלימלך נ' רשות המיסים

- 1 המערער לא הביא ראיות לכך שעופות לא נפסלו לשחיטה ולא הוכיח את הקשר
2 הסיבתי בין אי הפסילה לעבודת הפיקוח. מכל מקום, גם על פי עדות המערער עצמו,
3 הוא היה זכאי לתקבול בגין הפיקוח במנותק מביצוע הפיקוח בפועל: "ש: באמת?
4 היית מקבל כסף גם אם לא היה מגיעה העמסה? ת: לא הייתי מודיע לו בכלל,
5 הייתי רושם את זה, הייתה העמסה פה ושלוש" [ההדגשה אינה במקור] (פרוטוקול
6 מתאריך 7.3.2018 עמוד 102 שורות 31-32);
7 כך עולה גם מעדותו של אביחי גיאת: "יתכן מצב שעוף ירושלים שילם 2000 ש"ח
8 שלא היה מפקח בשטח וגם לא נדרש" (פרוטוקול מתאריך 11.3.2018 עמוד 35 שורה
9 9).
- 10 83. אף לא ברור מה היה הביטוי המעשי בשטח של פעולות הפיקוח ומה הייתה
11 תרומתם של המפקחים:
12 חלק מהעדים העידו כי המפקחים לא התערבו ולא פסלו העמסות של עופות ועדים
13 אחרים העידו כי המפקחים התערבו ופסלו העמסות.
14 המערער טען כי, במשך כל התקופה בה סיפק במסגרת עסקו שירותי פיקוח על
15 העמסת עופות, מעולם לא נתקל בהתערבות של המפקח בעבודת המעמיסים
16 (פרוטוקול מתאריך 7.3.2018 עמוד 100 שורות 18-21), כן העיד כי הוא עצמו מעולם
17 לא התערב (שם, עמוד 102 שורות 5-6).
18 מנגד, תאמר עדילה, נהג משאית של עוף ירושלים, העיד כי עופר אביבי התערב לא
19 פעם בעבודת המעמיסים "הרבה פעמים עצר את העבודה, וגם הגיע מצב שכמעט
20 רבתי איתו..." (שם, עמוד 135 שורות 20-34).
21 אביחי גיאת העיד כי ב-8 שנים האחרונות בהן שימש המערער קבלן משנה שלו הוא
22 אינו זוכר שעצרו שחיטה בגלל בעיה בפיקוח: "... לא הגענו למצב כזה קיצוני"
23 (פרוטוקול מתאריך 11.3.2018 עמוד 21 שורות 26-29).
24 שלמה רווח העיד באופן דומה: "ש... בתקופה שאתה עבדת אם יש איזה שהיא
25 בעיה בהעמסה שלא הולכת לשחיטה אתה היית הראשון שהיית יודע מזה, נכון?
26 ת:אני הייתי מקבל עדכון זה כבר במשחטה זה היה נעצר... ש: ובתקופה שאתה
27 עבדת הייתה איזה שהיא בעיה? ת: לא" (שם, עמוד 40 שורות 26-29, 31-32)... "לא
28 היה בעיה של משהו פיזי שקרה עם עופות, לא בתקופתי" (שם, עמוד 47 שורות 7-
29 8).
- 30 דיאב קאסם, עובד בחברת עוף ירושלים משנת 2009, שתפקידו היה לתאם בין צוותי
31 העמסת העופות לבין נהגי המשאית נחקר על תפקוד המשגיחים, והשיב:
32 "... המשגיחים של הרבנים הם מעירים לנו איך לעבוד, שהעופות לא יקבלו מכות...
33 איך לתפוס, לא לזרוק עופות לכל הסלים, זה מה שהיו מעירים לנו על זה. ש: וקרה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 יולי 2018

ע"מ 17-06-23602 אלימלך נ' רשות המיסים

- 1 שפסלו? ת: כן, קורה שפוסלים" (פרוטוקול מתאריך 14.3.2018 עמוד 15 שורות 10,
- 2 (15-17).
- 3 84. עינינו הרואות, לפי העדויות של המערער, של אביחי גיאת ושל שלמה רווה הם
- 4 מעולם לא נתקלו בפסילת העמסה במסגרת עבודת הפיקוח, אך לפי העדויות של
- 5 תאמר עדילה ודיאב קאסם, למשגיחים הייתה מעורבות רבה בהעמסת העופות שאף
- 6 הובילה לפסילת משלוחים.
- 7 85. אעיר, כי לא מצאתי לתת אמון בעדותם של תאמר עדילה ודיאב קאסם.
- 8 מכל מקום, עצם קיומן של עדויות סותרות לגבי טיבו ונחיצותו של הפיקוח נזקף
- 9 לחובת המערער שלא עלה בידו להוכיח את אופי השירות ונחיצותו במסגרת עסקו,
- 10 וכפי שנראה להלן, גם לא הביא את העדים הרלוונטיים לצורך הוכחת טענותיו. לכך
- 11 השלכה ברורה גם על טענת המערער כי עופר אביבי סיפק לו את שירותי הפיקוח.
- 12 המערער לא הוכיח כי סיפק שירותי פיקוח על עופות במסגרת עסקו
- 13 86. המערער לא הצליח להוכיח את טיבו והיקף שירותי הפיקוח על העמסת עופות שניתנו
- 14 לטענתו במסגרת עסקו, בין אם באמצעות עובדיו ובין אם באמצעות עופר אביבי
- 15 כקבלן משנה.
- 16 87. המערער ציין בחקירתו במע"מ כי העסיק "15 עובדים מפקחים בלולים על העמסה
- 17 של העופות" (נספח ט לתצהיר נציג המשיב, הודעה מתאריך 12.1.2015 דף 2 שורות
- 18 12-14); אולם בפני בית המשפט אישר כי היו לו 12 עובדים (פרוטוקול מתאריך
- 19 7.3.2018 עמוד 72 שורה 5).
- 20 88. המערער לא מצא לנכון להביא לעדות, אף לא עובד אחד, שעבד כביכול בפיקוח על
- 21 העמסת עופות במועדים הרלוונטיים לערעור.
- 22 לו הייתה בפנינו עדות כזו, היא הייתה עשויה ללמדנו על טיבה של עבודת המפקח
- 23 בעסקו של המערער ("הכי טובים בכשרויות"). בכלל זה, היה בה ללמד מהי ההכשרה
- 24 הנדרשת לעבודת הפיקוח, מה היו תנאי העבודה, מה היו שעות העבודה הנדרשות,
- 25 איך נעשה שיבוץ המפקחים לעבודה וכיצד הודיעו להם על השיבוץ, כיצד נערכה
- 26 ההתקשרות וההתחשבות בין המערער לבין עובדיו השונים וכיו"ב שאלות.
- 27 במקום זאת, הובאו עדויות כלליות על טיבה של עבודת הפיקוח באופן כללי מבלי
- 28 שהמערער הבהיר כיצד התנהלו הדברים בעסקו שלו.
- 29 89. אין מחלוקת כי עובדי המערער, שסיפקו לטענתו את שירותי הפיקוח על העמסת
- 30 העופות, ועופר אביבי כקבלן משנה, יכלו לספק את העדות הטובה ביותר בנוגע לטיב
- 31 השירות שניתן ומהותו. הימנעות המערער מהבאת העדויות הרלבנטיות, שהיו
- 32 עשויות לשפוך אור על הבירור העובדתי, נזקפת אפוא לחובתו וזאת בהתאם לכלל



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 יולי 2018

ע"מ 17-06-23602 אלימלך נ' רשות המיסים

- 1 שלפיו כשבעל-דין נמנע מהבאת ראייה הנמצאת בשליטתו, קמה חזקה שאילו הובאה
2 הראייה היא הייתה פועלת כנגדו (ראו, ע"א 548/78 פלונית נ' פלוני פ"ד לה(1) 736,
3 760 (1980)).
- 4 מאחר ששאלת מהות עבודת הפיקוח עומדת בלב הערעור, דברים אלה נכונים ביתר
5 שאת; ככל שהראייה משמעותית יותר, כן רשאי בית המשפט להסיק מאי-הצגתה
6 מסקנות מכריעות יותר נגד מי שנמנע מהצגתה (שם).
- 7 90. המערער בחר להסתמך על עדותם של גורמים שונים, למשל, על עדותו של מגדל
8 העופות (דימנשטיין), על עדותם של האחראי על העמסת העופות מטעם חברת עוף
9 ירושלים (דיאב קאסם) ושל נהג המשאיות מחברת עוף ירושלים (תאמר עדילה) וכן
10 על עדותם של ישראל חדד, שהיה הנהג של הרב מחפוד במועדים הרלוונטיים, ושל
11 מנכ"ל חברת זוהר בע"מ, אביחי גיאת (סעיפים 10-5, 22-33 לסיכומי המערער).
12 אולם עדים אלו, באופן טבעי, לא ידעו להסביר את ההתנהלות בעסקו של המערער.
- 13 91. גם בהיבט מנגנון העבודה של המערער, לרבות זהות הגורם מזמין השירות, עולים
14 סימני שאלה מרובים המבססים את החשד כי החשבוניות שקיבל מאביבי אינן
15 משקפות עסקה אמיתית, כפי שיפורט להלן.
- 16 92. תיאור מנגנון העבודה של המערער, כפי שעלה ממכלול העדויות, אינו ברור ורווי
17 סתירות.
- 18 העדויות שהוצגו הותירו סימני שאלה רבים בכל הנוגע להכשרה הנדרשת, תנאי
19 העבודה, שעות העבודה המקובלות, שיבוץ המשגיחים לעבודה, ההתקשרות
20 וההתחשבות בין המערער לעובדיו וההתחשבות בין המערער לבין מזמיני השירות.
21 המערער לא הציג כל תיעוד בנוגע למנגנון העבודה שלו, ובין היתר, לא הציג הסכם
22 התקשרות, ניירות עבודות, התחשבוניות, תיעוד שיחות טלפון, תכתובות או כל
23 תיעוד אחר המוכיח את קיומן של העסקאות הנטענות.
- 24 המערער אף לא המציא רישומים של כוח האדם בעסקו ולא שמר על תיעוד מניח את
25 הדעת כמתחייב מעוסק סביר.
- 26 בהינתן הסתירות הרבות ואי התיעוד של מנגנון העבודה אנו נותרים בערפל בכל
27 הנוגע להתנהלות בעסקו של המערער.
- 28 מאחר שלמערער הידע בנוגע לעובדות השנויות במחלוקת וגישה טובה יותר לראיות,
29 היה עליו להציג גרסה סדורה ולתמוך אותה בראיות אובייקטיביות מהימנות.
30 הימנעותו מעשות כן, מטילה צל כבד על תקינות החשבוניות שקיבל לידיו וניכה
31 בספריו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 יולי 2018

ע"מ 17-06-23602 אלימלך נ' רשות המיסים

93. זאת ועוד, מעדותו של המערער עולה כי את רשימת אתרי הפיקוח היה מקבל מאילן גיורא (מעוף ירושלים) בסביבות השעה 13:00 ואז היה מודיע למפקחים ששובצו לאותו היום לאיזה אתר להגיע (פרוטוקול מתאריך 7.3.2018 עמוד 67 שורות 15-16).
- אולם, עדות זו אינה מתיישבת עם עדותו של שלמה רווה לפיה תפקידו היה להכין את שיבוץ העובדים על בסיס שבועי (פרוטוקול מתאריך 11.3.2018 עמוד 52 שורות 1-4) בהתאם לרשימה ידועה של מושבים בהם נדרש הפיקוח (שם, עמוד 38 שורה 30).
- גם לא ברורה הפרקטיקה לפיה שלמה רווה משבץ את העובדים ומקבל שכר עבור עבודתו זו בשעה שהמערער מודיע לעובדים על השיבוץ, עומד עמם בקשר ועורך שינויים בשיבוץ בהתאם לאילוצי העבודה (פרוטוקול מתאריך 11.3.2018 עמוד 43 שורה 1-4). לא ברור מדוע היה צורך בשלושה גורמים: המערער, שלמה רווה ושמואל מוריה על מנת לערוך את שיבוץ העבודה וזאת מבלי שהובהר אופן חלוקת העבודה ביניהם.
94. **יתירה מכך, המערער הפגין חוסר ידע בנוגע לעובדים השכירים בעסקו.**
- המערער טען בחקירתו במע"מ כי העסיק "15 עובדים מפקחים בלולים על העמסה של העופות" (נספח ט לתצהיר נציג המשיב, הודעה מתאריך 12.1.2015 דף 2 שורות 12-14), אך אישר גם בפני בית המשפט כי היו לו "12 עובדים" (פרוטוקול מתאריך 7.3.2018 עמוד 72 שורה 5). המערער לא ציין בחקירותיו המוקדמות כי היו לו עובדים שעסקו בעבודות אחרות מלבד השגחה על העמסת עופות.
- ברם, בבית המשפט התברר כי ברשימת עובדיו הופיעו גם נשים (נספח יג לתצהיר נציג המשיב, הודעתו של רואה חשבון אפל פנחס מתאריך 7.9.2016, מש/1) שלטענתו הסתובבו במרכולים ושיווקו את מותג הכשרות של הרב מחפוד (פרוטוקול מתאריך 7.3.2018 עמוד 77 שורות 21-33 ועמוד 78 שורות 2-21). כאשר התבקש לפרט אודות אופי העבודה וכיצד גויסו לעבודה, השיב: "...אין לי מושג, לא נכנסתי לזה" (פרוטוקול מתאריך 7.3.2018 עמוד 78 שורות 10 ו-23).
95. **בנוסף, לא ברור מי הזמין את שירותי הפיקוח מהמערער ומי שילם לו על כך:**
- לטענת אביחי גיאת, חברת עוף ירושלים שילמה למערער עבור שירותי הפיקוח (נספח יט לתצהיר נציג המשיב, הודעה מתאריך 17.5.2015 דף 3 שורות 17-24) ובבית המשפט הוסיף כי: "אני למעשה לא משלם את העבודה של הקבלן... מי שמשלם אותו זה עוף ירושלים" (פרוטוקול מתאריך 11.3.2018 עמוד 32 שורות 21 ו-25 ועמוד 33 שורה 1).
- לטענת אילן גיורא, מנהל רכש העופות עבור עוף ירושלים, עוף ירושלים לא שילמה למערער: "החברה שלנו לא משלמת לו כסף לא מעסיקה אותו ולא משלמת לו כסף



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 יולי 2018

ע"מ 17-06-23602 אלימלך נ' רשות המיסים

- 1 מי שמעסיק אותו זה כשרות מחפוד מהם הוא מקבל את השכר" (נספח כ לתצהיר
2 נציג המשיב, הודעה מתאריך 14.5.2015 שורות 19-21).
- 3 מחקירתו של המערער עלה כי הוא קיבל את השיק מעוף ירושלים והוציא להם
4 חשבונית: "...ש: למי הוצאת חשבונית? ת: אני לא, באמת אני ממש לא זוכר. לעוף
5 ירושלים או לאביחי. ש: אוקי, זה חשוב. ת: ... בקטע הזה עדיף שתשאל את
6 אביחי... בשנים הראשונות קיבלתי ממחפוד... ובשלב יותר מאוחר הוא החליט
7 בגלל שהוא עובד עם עוף ירושלים ויש לו קיזוזים איתם אז הוא ביקש ממני אם אני
8 יכול לקבל את הצ'ק מעוף ירושלים והוא יתקזז איתם... אני אוציא להם את
9 החשבונית עבור הפיקוח, הם יתקזזו איתי וזה יורד כאילו מהשכר שלו" (פרוטוקול
10 מתאריך 7.3.2018 עמוד 86 שורות 14-29).
- 11 הנה כי כן, גם בשאלה למי נתן המערער את שרותי הפיקוח, מי שילם לו עבורם ולמי
12 הוציא חשבונית, רבות התהיות והסתירות.
- 13 96. **בסיכומו של דבר, המערער לא הצליח להרים את הנטל ולהוכיח את טיב והיקף**
14 **השירותים שנתן במסגרת עסקו, בין באמצעות עובדיו ובין באמצעות אביבי, בכל**
15 **הנוגע לשירותי ההשגחה על העמסת עופות.**
- 16 97. אחר כל זאת, אף אם אניח לטובת המערער כי ספקו שירותי פיקוח כאמור במסגרת
17 עסקו, ואף אם אניח כי שירותים אלה אינם מחייבים נוכחות מלאה או סדירה של
18 המפקחים באתרים השונים (הסברו בעניין ה"מירתת"), עדיין לא יהיה בכך לסייע לו
19 משהונחה דעתי כי, בהסתמך על העדויות שהוצגו, **אביבי לא סיפק למערער שירותי**
20 **פיקוח ולכן החשבוניות שהוציא לו אינן משקפות עסקת אמת.**
- 21 **4. ב. לא ניתן ללמוד מהעדויות כי אביבי סיפק למערער שירותי פיקוח**
- 22 98. גרסתו של המערער בערעור היא כי החשבוניות מייצגות שירותי פיקוח על העמסת
23 עופות שקיבל מאביבי.
- 24 99. המערער טען כי עצם נוכחותו של מפקח בשטח מלמדת על ביצוע עבודת הפיקוח שכן
25 כל שנדרש ממפקח הוא ליצור את אפקט ההרתעה ("מירתת") בקרב אוספי העופות.
26 לאור זאת, די במקבץ העדויות שהוצג במשפט, המעיד על נוכחותו של עופר אביבי
27 באתרי הפיקוח השונים, כדי ללמד כי אביבי ביצע את עבודת הפיקוח עבור המערער.
- 28 100. המשיב טוען כי אין בעדויות אלה ללמד דבר.
- 29 ראשית, משום שלא ניתן להסתמך על אמינות העדויות הרוויות בסתירות. שנית, לא
30 ניתן להסיק מעצם נוכחותו של אביבי בשטח כי נתן שירות כלשהו או שנתן שירות
31 של פיקוח על עופות או שנתן שירות זה למערער.
- 32 101. אקדים ואומר כי הצדק עם המשיב.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 יולי 2018

ע"מ 17-06-23602 אלימלך נ' רשות המיסים

- 1 עצם נוכחותו של אביבי באתרי הפיקוח אינו מלמד כי נתן שירות של פיקוח על
2 העמסת עופות. למעשה אין בו ללמד כי נתן למערער שירות כלשהו. לכל היותר, יש
3 בנוכחותו שם (בהנחה שתוכח) ללמד כי שהה באותו מקום בזמן בו נצפה. הא ותו לא.
4 טענת המערער כי ניתן ללמוד מעצם שהותו של אביבי בשטח, בהנחה כי תוכח, כי
5 מאחורי החשבונות עומדת עסקה של ממש, היא מרחיקת לכת.
6 אך אפילו הייתי הולכת כברת דרך עם טענה זו של המערער, אין בעדויות שהביא
7 ללמד כי אביבי נכח באתרי הפיקוח במועדים הרלוונטיים להוצאת החשבונות.
8 אדרבא, עדויות אלה מחזקות את טענת המשיב, כי אביבי לא נכח באתרי הפיקוח
9 במועדים הרלוונטיים.
10 יצוין, כי בשלב החקירה נשאל המערער על ידי החוקרים, מדוע אביבי לא נצפה על
11 ידי אנשים באתרי הפיקוח, והשיב כי "הם לא אמורים להכיר. המפקחים שלי
12 אמורים לעמוד בצד" (נספח י לתצהיר נציג המשיב, הודעה מתאריך 22.10.2015 דף 5
13 שורה 19).
14 טענת המערער בשלב הערעור כי, קיימות עדויות על פיהן אביבי נצפה באתרי
15 הפיקוח, היא טענה מאוחרת העומדת בסתירה לטענתו המוקדמת ולכן משקלה יהיה
16 נמוך.
17 102. כפי שנראה להלן, אביבי לא סיפק למערער שירות כלשהו, לא של פיקוח על
18 העמסת עופות ולא של אספקת כוח אדם.
19 מקבץ העדויות שיפורט להלן מוביל למסקנה כי לא עלה בידי המערער להוכיח כי
20 אביבי נתן לו שירות של פיקוח על העמסת עופות. להלן תובא סקירת העדויות.
21 עדותו של שלמה רווה
22 103. שלמה רווה נכלל ברשימת עובדי המערער לשנת 2013 וברשימות עובדי המערער
23 המופיעים במערכת שע"מ לשנים 2014 ו-2015 (נספח יג לתצהיר נציג המשיב,
24 הודעתו של רווה חשבון אפל פנחס מתאריך 7.9.2016, מש/1).
25 104. שלמה רווה טען בחקירתו כי הוא לא נכח פיזית בעת העמסת העופות וכי עבודתו
26 התמצתה בסידור העבודה של המפקחים לאחר שקיבל מהמערער את רשימת
27 העובדים. כן טען בחקירתו הראשונה כי אינו מכיר את עופר אביבי או את "א.א.
28 שירותים" (נספח טו לתצהיר נציג המשיב, הודעה מתאריך 19.5.2015, דף 2 שורות 1-
29 21).
30 105. בחקירתו המאוחרת יותר ציין שלמה רווה כי עופר אביבי נכלל ברשימת העובדים
31 הקבועה ממנה שיבץ עובדים לסידור העבודה. כן הסביר כי בחקירתו הקודמת ציין
32 שאינו מכיר את אביבי "באופן אישי" אך שמו מוכר לו מרשימת העובדים (נספח טז
33 לתצהיר המשיב, הודעה מתאריך 8.9.2016 עמוד 7 שורות 234-236, 261-269).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 יולי 2018

ע"מ 17-06-23602 אלימלך נ' רשות המיסים

- 1 גם בחקירתו בבית משפט אישר רווה כי שיבץ לעבודה עובד בשם עופר (פרוטוקול
2 מתאריך 11.3.2018 עמוד 41 שורות 16-17).
- 3 106. רווה אישר בחקירתו כי לא היה לו קשר עם העובדים וכי לא דיבר עם אביבי בטלפון
4 (שם, שורה 26, עמוד 43 שורה 3-4).
- 5 107. כן אישר כי, על אף ששיבץ את אביבי לעבודה, אין הוא יודע אם אביבי הגיע בפועל
6 להשגיה על העמסת העופות: " ... אתה גם לא יודע שעופר אביבי ששיבצת הגיע
7 ללול בפועל? ... ת:אני לא יכול לדעת... לא ראיתי את עופר אביבי בלול" (שם, עמוד
8 49 שורות 24-28).
- 9 108. מכאן עולה כי, בניגוד לטענת המערער (סעיף 29 לסיכומים), לא ניתן ללמוד מעדותו
10 של שלמה רווה כי אביבי סיפק למערער בפועל שירות של השגחה על העמסת
11 עופות.
- 12 הודעתו של שמואל מוריה
- 13 109. שמו של שמואל מוריה נכלל אף הוא ברשימת עובדי המערער לשנת 2013 וברשימות
14 עובדי המערער המופיעים במערכת שע"מ לשנים 2014 ו-2015 (נספח יג לתצהיר נציג
15 המשיב, הודעתו של רואה חשבון אפל פנחס מתאריך 7.9.2016, מש/1).
- 16 110. שמואל מוריה נחקר במע"מ וציין בחקירתו כי עבד במקום שנקרא "הכשרות הכי
17 טובה או משהו כזה" וכי "אני לא מכיר מי בעל הבית אבל בתלוש כתוב אלי ברק".
18 לטענתו הגיע לעבודה באמצעות שלמה רווה, שגייס אותו לתפקיד (נספח יח לתצהיר
19 נציג המשיב, הודעה מתאריך 27.10.2016 עמוד 2 שורות 6, 16, 18-27).
- 20 111. שמואל מוריה סיפר כי במסגרת עבודתו בדק כשרות באולמות שמחות וכי "לא
21 הייתי במקום אחר חוץ מאולם שמחות" (שם, עמוד 2 שורות 29-33, עמוד 3 שורה
22 65).
- 23 עוד ציין כי עבד כמה חודשים בתחום העמסת העופות כאשר תפקידו היה לבדוק את
24 רשימות האתרים מהם מגיעים העופות והבהיר כי "אני לא הייתי אף פעם מפקח
25 בשטח, לא הייתי אף פעם בלול של עופות ולא במקום שמעמיסים עופות" (שם,
26 עמוד 4 שורות 109-110).
- 27 מוריה ציין בחקירתו כי לא הכיר אדם בשם עופר או אביבי וכי אינו מכיר משגיחים
28 אחרים שעבדו עבור המערער או עבור שלמה רווה (שם, עמוד 3 שורות 83-87, עמוד 4
29 שורות 132-133).
- 30 112. בשימוע שנערך בתאריך 1.11.2016 התבקש המערער לתת הסבר לטענתו של שמואל
31 מוריה כי "לא היה ולא ראה לול בחיים שלו". תשובת המערער הייתה: "אין לי
32 מושג" (נספח ו לתצהיר נציג המשיב).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 יולי 2018

ע"מ 17-06-23602 אלימלך נ' רשות המיסים

113. בחקירתו בבית המשפט סיפר המערער כי קיבל מגיורא אילן מעוף ירושלים את שמות המושבים בהם אמור להתבצע איסוף של העופות ולשם היה שולח את עובדיו. הוא ציין כי העובד שמואל מוריה סייע לו בכך, "משהו מינורי", לדבריו (פרוטוקול מתאריך 7.3.2018 עמוד 67 שורות 20-24).
- גרסה זו של המערער, אודות הסיוע שקיבל כביכול ממוריה, אינה אלא עדות כבושה שערכה ומשקלה מעטים. המערער לא סיפק הסבר מניח את הדעת מדוע לא סיפר על מעורבותו של מוריה כבר בשלב השימוע שנערך (ראו, קדמי, עמוד 500 ו-1856; ע"א 14047-10-14 נפתלי נ' עיריית תל-אביב-יפו, פסקה 26 (07.03.2016)). לאור זאת, לא מצאתי לנכון לתת בה אמון (ראו, ע"פ 4297/98 הראל הרשטיק נ' מדינת ישראל, פ"ד נד(4) 673, 687-689 (10.09.2000); קדמי, עמוד 501).
114. זאת ועוד, שלמה רווה ציין בחקירתו כי שיבץ את שמואל מוריה לעבודת פיקוח על העמסת עופות (פרוטוקול מתאריך 11.3.2018 עמוד 48 שורה 30) אך כשעומת עם טענתו של מוריה כי מעולם לא שימש כמפקח בשטח, השיב: "ש... יתכן מצב שאתה שולח הודעה לאלי ברק שמוריה משובץ בלול מסוים, אבל הוא לא מגיע ללול הזה בפועל? ת: לפי מה שאני רואה כנראה שזה קרה" (שם, עמוד 49 שורות 21-24).
115. המערער בחר שלא לזמן לעדות את מר שמואל מוריה והדבר אומר דרשני (בקשת המערער לזימון עדים מתאריך 28.2.2018, פרוטוקול מתאריך 11.3.2018 עמוד 56 שורה 5).
116. מהאמור לעיל עולה כי, על אף ששמואל מוריה היה רשום כעובד של המערער, הוא לא עסק בפועל בפיקוח על העמסת עופות ולכן אינו יכול לתרום לבירור השאלה שעל הפרק, דהיינו, האם עופר אביבי סיפק למערער שירותי פיקוח על עופות, אם לאו.
- הודעתו של עודד דימנשטיין
117. עודד דימנשטיין, מגדל עופות ממשמר השבעה, נתן תצהיר, לבקשת ב"כ המערער, במסגרתו אישר "כי לפני כמה שנים יצא לי להכיר את מר אלי ברק שהציג עצמו כמנהל שאחראי על איכות ההעמסה ואת מר עופר שהיה מטעמו של אלי. הנני לאשר כי יצא לי מספר פעמים במשך השנים לפגוש את מר עופר בשעות הלילה כשהוא עומד ומשקיף על העמסת העופות" (נספח כא לתצהיר נציג המשיב, הודעה מתאריך 11.9.2016, מוצג ד.ד. 1 בסוף הנספח).
118. המערער הסתמך על תצהיר זה בהליך השימוע ובמסגרת הערעור כהוכחה לכך שאביבי זוהה בשטח כמשגיח כשרות בתקופה הרלוונטית לערעור (נספח ו לתצהיר נציג המשיב, סעיפים 31-33 לסיכומי המערער).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 יולי 2018

ע"מ 17-06-23602 אלימלך נ' רשות המיסים

- 1 119. בחקירתו במע"מ נשאל מר דימנשטיין על נסיבות עריכת התצהיר והשיב כי פנה אליו
2 עו"ד, מלווה באחד ממשגיחי הכשרות, ו- "הוא הראה לי תמונות של הבוס שלו
3 והראה לי עוד תמונה של שני אנשים ביחד ואז אני אמרתי לו כן אני נזכר שראיתי
4 אותם במשק פעם אחת ביחד שהם באו לצלם את העמסה של העופות בלילה אני
5 נזכרתי ששאלתי אותם מה הם עושים פה למה הם מצלמים? והתקשרתי לגיורא
6 מעוף ירושלים [הטעות במקור] והוא אישר לי שהם משגיחי כשרות... ש: האם תוכל
7 לנסות ולהיזכר מתי אותם 2 אנשים הגיעו ללול אצלך וצילמו? ת: לדעתי זה היה
8 באמצע שנת 2014 לא לפני..." [ההדגשות אינן במקור] (נספח כא לתצהיר נציג
9 המשיב, הודעה מתאריך 11.9.2016, דף 3 שורות 24-34 ודף 5 שורות 4-6).
10 כאשר נשאל מדוע נתן את התצהיר למרות שאינו מכיר את שני האנשים באופן אישי,
11 השיב: "העו"ד הסביר לי שהשמות שמופיעים בתצהיר הם האנשים המופיעים
12 בתמונה והוא צירף את התמונה לתצהיר, אני זיהיתי לא את השמות אלא את שני
13 האנשים בתמונה..." (שם, דף 4 שורות 8-14).
- 14 120. נוכח הדברים לעיל, המטרידים יש לומר, תצהירו של דימנשטיין, לא רק שאינו מועיל
15 למערער (סעיף 31 לסיכומים), אלא עומד לו לרועץ, מכל הסיבות להלן:
16 ראשית, המערער לא צירף את התמונה על פיה זוהה לכאורה עופר אביבי על ידי
17 דימנשטיין (שם, דף 4 שורות 29-30 ודף 5 שורות 2-3).
18 שנית, דימנשטיין הסיק כי האנשים בתמונה הם משגיחי כשרות על סמך שיחת
19 הטלפון עם גיורא אילן מעוף ירושלים, אותו גיורא אילן שציין בחקירותיו כי כלל
20 אינו מכיר את אביבי וכי היכרותו עם המערער הצטמצמה לשיחות טלפוניות (נספח כ
21 לתצהיר נציג המשיב, הודעה מתאריך 14.5.2015, דף 2 שורות 7-14, 25-28).
22 שלישית, מהתצהיר עולה כי אביבי נצפה בלול באמצע שנת 2014, דהיינו, לאחר
23 שהוצאו החשבונות מושא ערעור זה (שהוצאו בתקופה שבין ינואר 2012 לאפריל
24 2014) ולכן אין בו ללמד על נוכחותו של אביבי באתרי הפיקוח במועד הרלוונטי
25 לערעור.
26 רביעית, המערער לא סיפק הסבר לצילומים שנערכו בלול של דימנשטיין. ללא כל
27 הסבר המניח את הדעת, מדוע המערער צילם את אביבי בלול, אנו נותרים עם
28 התהייה המחשידה, בלשון המעטה, שמא צילומים אלה נועדו להטעות את רשויות
29 מע"מ.
30 121. מהאמור לעיל עולה כי אין בעדותו של דימנשטיין לתרום לבירור השאלה, האם
31 אביבי נצפה על ידו כמי שנתן שירותי פיקוח בפועל למערער בתקופה הרלוונטית.
32 עדויות נוספות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 יולי 2018

ע"מ 17-06-23602 אלימלך נ' רשות המיסים

122. המערער הציג בפני גורמים שונים תמונה (מע/3) וסיפר להם כי האדם שמופיע בתמונה הוא עופר אביבי. לאחר מכן אותם גורמים העידו, כל אחד בתורו, כי הם מכירים את עופר אביבי וכי ראו אותו באתרי הפיקוח. המערער מנסה להיבנות מעדויות אלה על מנת להוכיח את טענתו כי אביבי נכח באתרי הפיקוח ועל סמך זה מבקש כי ייקבע שאביבי סיפק לו את שירותי הפיקוח בגין החשבוניות.
- עדותו של ישראל חדד**
123. ישראל חדד העיד כי בעת הרלוונטית לערעור עבד כנהגו של הרב מחפוד וכיום הוא עובד, יחד עם המערער, בפיקוח על העמסת עופות בחברת זוהר בע"מ (פרוטוקול מתאריך 7.3.2018 עמוד 142 שורות 1-2, עמוד 145 שורה 12).
- מעדותו של ישראל חדד עלה כי המערער הציג בפניו תמונה, סיפר לו שמדובר באדם בשם "עופר אביבי" ושאל אותו אם נתקל בו באתרי הפיקוח במסגרת ביקוריו של הרב מחפוד:
- "הוא הראה לי תמונה בטלפון, אמר לי תגייד אתה זוכר אותו שהיית בא לביקורים עם הרב? אמרתי לו שכן... ש: מה ראית בתמונה? ת: ראיתי תמונה של בן אדם שאני זוכר שהייתי רואה אותו בלולים" (שם, עמוד 151 שורות 1-5).
- מהעדות עלה כי התמונה הוצגה בפני חדד בסוף שנת 2015, ולא בעת שנערך התצהיר מטעמו בתאריך 18.2.2017:
- "לפני 3 שנים הוא הראה לי אותה, לפני 3 שבועות הוא לא הראה לי אותה... אבל מדובר על אותו אחד זה מה שאני יודע..." (שם, עמוד 159 שורות 22, 24).
124. לגרסת ישראל חדד, במסגרת עבודתו כנהגו של הרב מחפוד, נהג ללוות את הרב לביקורות שנערכו בלולים. ביקורים אלה נמשכו בין עשר דקות לרבע שעה ובמסגרתם ראה את אביבי מספר פעמים:
- "ש: וב-10 דקות רבע שעה הזו אתה ראית את עופר אביבי? ת: כן. מתי שהיית איתו לא תמיד ראיתי, אנחנו היינו עושים הרבה ביקורות, לא תמיד ראיתי אבל אני זוכר שראיתי אותו כמה פעמים זה מה שאני זוכר" (שם, עמוד 156 שורות 23-29).
- העד לא זכר באלו משקים נתקל באביבי ומה אביבי עשה שם (שם, עמוד 151 שורות 6-22 ועמוד 155 שורות 6-25), "אני לא יודע ת'כלס אם הוא עשה את העבודה או לא אין לי מושג" (שם, עמוד 152 שורה 4).
125. לא מצאתי כי יש בעדותו של ישראל חדד כדי לתמוך בטענות המערער.
- לכל היותר ניתן ללמוד ממנה כי אביבי נכח באתרי הפיקוח בפעמים שחפפו את ביקורי הרב אך אין בה ללמד כי אביבי נתן למערער שירות של פיקוח, או שירות אחר כלשהו, או שנתן את השירות במועדים התואמים את הכתוב בחשבוניות.
- עדותם של תאמר עדילה ודיאב קאסם – עובדי חברת עוף ירושלים**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 יולי 2018

ע"מ 17-06-23602 אלימלך נ' רשות המיסים

126. תאמר עדילה תיאר את עופר אביבי כאדם גדול ממדים, שהקפיד על נוכחות בהעמסות העופות מתחילתן ועד סופן, לעיתים בשני משקים שונים בלילה אחד, ושנהג ללוות עם רכבו את המשאית עם סיום העמסה (פרוטוקול מתאריך 7.3.2018 עמוד 134 שורות 13, 24-25, עמוד 138 שורות 5-7). דברים אלו תואמים את עדותו של דיאב קאסס לפיה המשגיחים היו מפקחים על יותר ממשק אחד בלילה (פרוטוקול מתאריך 14.3.2018 עמוד 19 שורות 14-17).
127. תאמר עדילה העיד כי היה מתראה עם אביבי, לעיתים תכופות, באתרי העמסת העופות. אביבי נכח באתר ולעיתים בתוך הלול (פרוטוקול מתאריך 7.3.2018 עמוד 136 שורה 6 עמוד 138 שורה 19). גם דיאב קאסס העיד כי:
- "**העובדים שתופסים עופות קראו לו עופר המקרר, כשהיה בא היו אומרים עופר המקרר כי הוא איש שהיה נמצא כל הזמן, 3 פעמים בשבוע, לפעמים פעמיים פה בצוות הזה וגם בצוות הזה... זה ראיתי אותו הכי הרבה...**" (פרוטוקול מתאריך 14.3.2018 עמוד 20 שורות 1-4).
128. לאור עדויות אלה, לא ברור מדוע נזקק המערער להציג את תמונתו של עופר אביבי בפני תאמר עדילה ודיאב קאסס תוך שהוא מציין בפניהם את שמו (מע/3), שהרי הם אמורים להכירו. כך, למשל, העיד דיאב קאסס:
- "**כשהראו לך את התמונה, אמרו לך שקוראים לו עופר או שאתה ידעת את זה מעצמך? ת: אני ידעתי את זה, לא צריך. לא צריך שיגידו לי שזה עופר"** (שם, עמוד 21 שורות 24-26).
129. עדותם של תאמר עדילה ודיאב קאסס מנוגדת לטענת המערער לפיה כל משגיח היה מגיע בשעות הלילה למשק אחד בלבד ושעבודת הפיקוח לא ארכה למעלה משעתיים (פרוטוקול מתאריך 7.3.2018 עמוד 69 שורות 10-14, עמוד 70 שורה 1).
130. המערער לא ידע ליישב את הסתירות בין עדותו לבין עדותם של עובדי עוף ירושלים בעניין עבודתם של המפקחים בשטח ולא סיפק הסבר מניח את הדעת להצהרתם על היכרותם עם אביבי והתהיות העולות מהצגת תמונתו של אביבי בפניהם. לאור זאת, ספק בעיני אם ניתן לתת בעדויות אלה אמון ובכל מקרה לא ניתן ללמוד מהן על טיב השירות שסיפק אביבי למערער, אם בכלל, על המועדים בהם ניתן השירות ואם הוא עולה בקנה אחד עם החשבוניות.
- עדותו של אביחי גיאת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 יולי 2018

ע"מ 17-06-23602 אלימלך נ' רשות המיסים

131. אביחי גיאת היה כזכור מנהל בחברת זוהר בע"מ. במהלך עדותו בבית המשפט, הציגה בפניו באת כוחו של המערער את התמונה שסומנה מע/3 שלכאורה מצולם בה עופר אביבי. למראה התמונה ציין אביחי גיאת: "הוא מוכר לי" (פרוטוקול מתאריך 11.3.2018 עמוד 22 שורה 24), ומיד הרחיב ואמר: "רגע, שניה. עכשיו כשאת מראה לי את זה, אני נסעתי פעם אחת ללול בשביל לצלם תמונות בשביל איזה מדריך כשרות שאנחנו מוציאים, לפני שנים... אני אנסה להיזכר והוא ישב בצד והוא פתח לי את הדלת, את השער... הוא ישב באוטו אני זוכר שהוא ישב... האדם הזה" (פרוטוקול מתאריך 11.3.2018 עמוד 23 שורות 16-23).
132. בדומה להתרשמותי מהעדויות האחרות, לא מצאתי כי יש בעדות זו כדי לתמוך בטענות המערער.
- אביחי גיאת תיאר מפגש שנערך בינו לבין עופר אביבי לפני שנים רבות ועשה זאת בפירוט רב ובזיכרון מופלג שלטעמי יש בהם לפגוע במידה מסוימת מאמינות דבריו. (ראו, קדמי, עמוד 1875).
133. מכל האמור לעיל עולה כי העדויות עליהן נסמך המערער אינן מלמדות כלל ועיקר כי אביבי סיפק לו את השירות הנטען במועד הרלוונטי לחשבוניות, אם בכלל. אף אם אקבל כי אביבי נצפה בשטח על ידי הגורמים השונים כגון עובדי עוף ירושלים, אביחי גיאת וישראל חדד, עדיין אין בעדותם ללמד כי אביבי סיפק למערער את שירותי הפיקוח ובוודאי שאין בהם ללמד על המועדים בהם היה אביבי בשטח ואין לדעת אם הם רלוונטיים למועדי החשבוניות. דברים אלה מתחדדים על רקע עדותו של עודד דימנשטיין לפיה אביבי נצפה בשטח במועדים המאוחרים למועדי הוצאת החשבוניות.
134. אם לא די באמור לעיל, כפי שאראה להלן, גם התשתית הראייתית הנוגעת להתחשבות בין המערער לאביבי תומכת בעמדת המשיב כי אביבי לא סיפק למערער שירות של פיקוח על עופות. לכך אפנה כעת.
- ב. אופן ההתחשבות בין המערער לבין אביבי תומך בפיקטיביות החשבוניות
- התשלומים לאביבי בוצעו במזומן בניגוד להוראות חוק מע"מ
135. חלק ניכר מהתשלומים לאביבי בוצעו במזומן, וזאת בניגוד להוראות חוק מע"מ.
136. על פי הודעת המערער עיקר התשלום לאביבי נעשה במזומן:
- "ש: איך שילמת בגין העבודה? ת: ... הבסיס על העבודה שולם במזומן. הבנוס שולם בשיק, והמע"מ של החשבונית של הבסיס שולם בשיק" [ההדגשה אינה במקור] (נספח י לתצהיר נציג המשיב, הודעה מתאריך 22.10.2015 דף 4 שורות 10-13).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 יולי 2018

ע"מ 17-06-23602 אלימלך נ' רשות המיסים

- 1 137. רואה החשבון של המערער, פנחס אפל אישר את התשלום במזומן בחקירתו במע"מ:
- 2 **"הסכום ששולם במזומן זה סיכום ערך החשבונות ללא מע"מ והסכום ששולם**
- 3 **בשיקים זה סיכום סכומי המע"מ הכוללים בחשבונות שעופר אביבי הוציא לאלי**
- 4 **ברק"** [ההדגשה אינה במקור] (נספח יא לתצהיר נציג המשיב, הודעה מתאריך
- 5 1.1.2015 דף 3 שורות 20-24).
- 6 138. סעיף 47א(ב) לחוק מע"מ קובע כי **"היה ערך הנכסים או השירותים 24,182 שקלים**
- 7 **חדשים או יותר, חייב הוא לדרוש ממוכר שהוא עוסק מורשה חשבונות מס ולא**
- 8 **ישלם בשטרי כסף, ואם שילם בשיק מוסב יוסיף על גב השיק את שמו, חתימתו**
- 9 **ומספר הרישום במשרד מס ערך מוסף"**, וסעיף 47א(ג) לחוק מוסיף כי **"הטוען**
- 10 **שקיים תנאי זה – עליו הראיה"**.
- 11 139. סכומי החשבונות (ללא מע"מ) נעו בין 33,200 ש"ח לבין 117,780 ש"ח (נספח ב
- 12 לתצהיר נציג המשיב).
- 13 מכאן עולה כי תשלומי המזומן ששילם המערער, ככל ששולמו, שולמו בניגוד לסעיף
- 14 47א(ב) לחוק מע"מ.
- 15 140. כאשר נשאל המערער במסגרת חקירתו במע"מ מדוע שילם במזומן בניגוד להוראות
- 16 החוק, השיב כך:
- 17 **"ש: האם אתה יודע שאסור עפ"י חוק מע"מ ס' 47 לשלם במזומן סכום העולה על**
- 18 **20 אלף ש"ח ללא אסמכתא? ת: לא, ממש לא... לא ידעתי שאסור"** [ההדגשה אינה
- 19 במקור] (נספח ט לתצהיר נציג המשיב, הודעה מתאריך 12.1.2015 דף 6 שורות 36-38
- 20 ועמוד 7 שורה 3).
- 21 141. ברם, במסגרת חקירתו במע"מ אישר רו"ח של המערער, פנחס אפל, כי הסביר
- 22 למערער את המצב המשפטי ואף הזהיר אותו מפני תשלום במזומן, אך המערער לא
- 23 שעה לאזהרותיו:
- 24 **"ש: האם הסברת לאלי ברק כי התשלום במזומן בסכומים של למעלה מ-20 אלף**
- 25 **ש"ח אסור עפ"י חוק מע"מ? ת: כן, הוא אמר לי שהדרישה של עופר הייתה לשלם**
- 26 **במזומן... הערתי לו אלף פעם לא [ל] כי ההתנהלות שלו לא תקינה ולא חוקית, אמר**
- 27 **שאין לו ברירה"** [ההדגשה אינה במקור] (נספח יב לתצהיר נציג המשיב, הודעה
- 28 מתאריך 13.5.2015 דף 2 שורות 5-10, 20-21, נספח יג לתצהיר נציג המשיב, הודעה
- 29 מתאריך 7.9.2016 דף 2 שורה 25).
- 30 142. בהמשך, שינה המערער את גרסתו וטען כי **"פנחס, והוא אמר לי תקשיב יש פה**
- 31 **בעיה של מזומן... במידה ותהיה ביקורת ואתה משלם לו זה במזומן, אתה תקבל,**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 יולי 2018

ע"מ 17-06-23602 אלימלך נ' רשות המיסים

- 1 אתה תיכנס על זה... תן לו את זה בתשלומים" (פרוטוקול מתאריך 7.3.2018 עמוד
2 114 שורות 14-22).
- 3 "ש: ורואה החשבון שלך אמר לך שההתנהלות הזו היא תקינה? ת: לא. הוא אמר לי
4 שאסור כאילו אם אני רוצה שאני אתן לו 20 אלף שקל, עד 20 אלף שקל מותר
5 במזומן" (שם, עמוד 116 שורות 12-14).
- 6 המערער לא זימן את רואה חשבון אפל לעדות להוכחת טענתו בעניין התשלומים.
7 בכל מקרה, אין בטענתו על חלוקת התשלומים למנות קצובות שאינן עולות על
8 20,000 ש"ח כדי לרפא את הפגם שנפל בהתנהלותו (שם, עמוד 116 שורות 27-28).
- 9 143. זאת ועוד, המערער לא קיבל מאביבי שוברי קבלה עבור התשלומים שלכאורה שילם
10 לו, כנדרש לפי סעיף 5 להוראות ניהול ספרים.
- 11 המערער הציג מסמך "אישור קבלה" הנושא תאריך 22.6.2014 והמתייחס
12 לתשלומים שהתקבלו במזומן לכאורה בשנים 2012-2013 (בסוף נספח יג לתצהיר
13 נציג המשיב ו-מע/1).
- 14 ברם, מעבר לכך שנראה כי אישור הקבלה שהוצג אינו נכון לגופו (פרוטוקול מתאריך
15 7.3.2018 עמוד 50 שורות 17 ו-19), הוא ניתן בחלוף למעלה משנתיים ממועד
16 התשלום, וזאת בניגוד לדין.
- 17 אוסיף לכך את טענתו של אביבי בחקירותיו כי המסמך שנושא כותרת "אישור
18 קבלה" ניתן שלא בידיעתו וכי אינו זוכר שקיבל את הסכומים המצוינים במסמך
19 (מע/1, הודעה של עופר אביבי מתאריך 19.9.2016 דף 2 שורות 3-16, 30-32).
- 20 144. התנהלות עסקית כמתואר לעיל, שבה מועברים לעיתים תכופות סכומי כסף גדולים
21 במזומן בלא שוברי קבלה ובניגוד להוראת סעיף 47 לחוק מע"מ, היא התנהלות
22 חריגה שאינה מקובלת ויש בה לעורר חשד. כך ביתר שאת כאשר מדובר בתשלום
23 בסכום של כ-2.5 מיליון ש"ח כעולה מהחשבוניות.
- 24 התשלום במזומן אינו מאפשר להתחקות אחר נתיב הכסף
- 25 145. המשיב טען כי המערער לא שילם בפועל את הסכומים המצוינים על גבי החשבוניות.
26 המשיב למד זאת, בין היתר, מהעובדה שמשיכות הכספים במזומן מחשבונות הבנק
27 של המערער לא תאמו את הסכומים המפורטים בחשבוניות (ניתוח תדפיסי הבנק
28 מטעם המשיב צורף כנספח יד לתצהיר נציג המשיב). המערער לא הסביר בשום שלב
29 את אי ההתאמות שמצא המשיב במשיכות הכספים מחשבונו.
- 30 146. עיון בהודעתו של רואה חשבון של המערער, פנחס אפל, מלמד כי גם רואה החשבון
31 לא בדק את תנועות המזומן בחשבון הבנק של המערער, אלא נסמך על דבריו, ואינו
32 יכול לאשר כי כספים מסוימים שנמשכו מחשבון הבנק של המערער הועברו בפועל



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 יולי 2018

ע"מ 17-06-23602 אלימלך נ' רשות המיסים

- 1 לידי עופר אביבי (נספח יא לתצהיר נציג המשיב, הודעה מתאריך 1.1.2015 דף 3
2 שורות 24-32).
- 3 147. המערער טען כי יש התאמה בין סכום החשבוניות לבין ההכנסות המוצגות בדו"ח
4 רווח והפסד של "א.א. שירותים" של אביבי באופן המהווה אינדיקציה לכך שמדובר
5 בעסקאות אמת ששולמה בגין מלוא התמורה (פרוטוקול מתאריך 7.3.2018 עמוד 41
6 שורות 5-7 ועמוד 40 שורות 28-31). סכום ההכנסה שדווח על ידי אביבי בדו"ח לשנה
7 שנסתיימה בתאריך 31.12.2012 עמד על 1,268,181 ש"ח (מע/2) וסכום החשבוניות
8 לשנה זו עמד על 1,268,179 ש"ח (נספח ב לתצהיר נציג המשיב).
- 9 לטענת ב"כ המערער "בן אדם הוא לא מתנדב לדווח אחד לאחד על כל החשבוניות
10 גם למס הכנסה בדוח שלו אם הוא היה עושה צ'ירקס" (פרוטוקול מתאריך
11 7.3.2018 עמוד 41 שורות 32-33).
- 12 148. מעבר לעובדה שהמערער העלה טענה זו רק לגבי שנת 2012 ולא פרט לגבי
13 החשבוניות שהוצאו בשנים 2013-2014, טענה זו של המערער נעדרת כל היגיון.
14 המערער למעשה טוען כי אביבי סיפק לו שירות וההוכחה שהוא מביא לכך היא
15 שאביבי הוציא לו חשבוניות מס. בהמשך לאותו קו טיעון מוזר טוען המערער כי
16 ההוכחה לכך שהחשבוניות שקיבל מאביבי ניתנו כדין היא העובדה שאביבי כלל
17 את אותן הכנסות בדו"חות הכספיים שלו. ממשיך המערער וטוען כי עצם רישום
18 ההכנסה בדו"חות של אביבי מלמד כי אביבי נתן לו שירות. היעלה על הדעת?
19 מדובר בטיעון מעגלי חסר כל בסיס שראוי להידחות.
- 20 יוצא, אפוא, שאנו נותרים עם קביעת המשיב לפיה אין התאמה בין משיכות המזומן
21 של המערער מחשבונו לבין סכום החשבוניות ולכן המסקנה היא שלא עלה בידי
22 המערער להוכיח כי שילם לאביבי את תמורת החשבוניות.
- 23 גובה התשלום לאביבי אינו סביר
- 24 149. לא רק שלא עלה בידי המערער להוכיח כי שילם לאביבי את תמורת החשבוניות
25 במזומן, אלא שטענותיו בקשר לגובה התשלומים ששולמו לאביבי משוללות כל הגיון
26 ותמוהות מאוד.
- 27 150. המערער טען שהחליט מראש שאינו מעוניין להרוויח בהתקשרות שלו עם אביבי:
28 "...החלטתי שאני על אביבי לא מרוויח כסף" (פרוטוקול מתאריך 7.3.2018 עמוד 92
29 שורה 20).
- 30 151. המערער טען כי קיבל ממזמין השירות סכום של 2,000 ש"ח עבור פיקוח על כל
31 העמסה (שם, עמוד 87 שורות 9-10; פרוטוקול מתאריך 11.3.2018 עמוד 19 שורות 1-



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 יולי 2018

ע"מ 17-06-23602 אלימלך נ' רשות המיסים

- 1 2) ובמקביל שילם לאביבי סכום של 2000 ש"ח בגין כל העמסה (שם, עמוד 97 שורה
2 (11).
- 3 התנהלות זו לפיה המערער שילם לאביבי את כל הסכום שקיבל ממזמין השירות
4 באופן שלא נותר בידו כל רווח סותרת כל הגיון כלכלי ותומכת בעמדת המשיב כי
5 חזקה עליה שהיא פיקטיבית. מושכלות יסוד הן שעסק נועד להשיא רווחים לבעליו.
6 152. טענת המערער תמוהה גם מכיוון נוסף.
- 7 המערער העיד כי פנה לתחום הפיקוח על העמסת עופות לאחר שסגר עסק קודם של
8 משלוחים שלא צלח מבחינה כספית (פרוטוקול מתאריך 7.3.2018 עמוד 62 שורה 22,
9 עמוד 81 שורות 22-21).
- 10 לאור זאת, מדוע שיסכים, כמנהל עסק חדש של מתן שירותי פיקוח על עופות, לוותר
11 על האפשרות להרוויח כסף?
- 12 זאת ועוד, המערער הרי נכח באתרי הפיקוח (שם, עמוד 79 שורה 5) ולמרות שיכול
13 היה לפקח בעצמו על העמסת העופות (שלדבריו אינו דורש מאמץ מיוחד), ולקבל
14 סכום של 2,000 ש"ח עבור כל העמסה, הוא בחר לכאורה לשלם לאביבי את **מלוא**
15 הסכום שקיבל. ברור שאין בכך כל היגיון.
- 16 הדברים מקבלים משנה תוקף נוכח עדות המערער כי כיום הוא עובד כשכיר בפיקוח
17 על עופות בתדירות גבוהה יותר ובשכר נמוך יותר.
- 18 153. אם לא די בזאת, המערער העיד כי נתן לאביבי גם "**בונוסים**" בגין העמסות (שם,
19 עמוד 97 שורות 11-19). יוצא, אפוא, שהעסקתו של אביבי גרמה למערער הפסדים,
20 תוצאה שאינה הגיונית בעליל.
- 21 154. חוסר ההיגיון בטיעון של המערער מתחזק נוכח העובדה שהמערער תאר את עבודת
22 הפיקוח ככזו שאינה כרוכה במיומנות מיוחדת והדרישה היחידה היא שהמפקח יהיה
23 יהודי. לאור זאת, תמוה מדוע התעקש המערער לשכור דווקא את שירותיו של אביבי
24 כקבלן משנה, ואף לתגמל אותו בבונוס עבור שירותיו, כאשר לכאורה כל אחד יכול
25 היה לספק שירותים אלה למערער.
- 26 155. המערער הסביר כי העסקתו של אביבי השתלמה לו בראייה מצרפית:
27 "**או שאתה מרוויח פחות ונותן לבן אדם שאתה סומך עליו ולא מרוויח עליו אבל**
28 **אתה מרוויח על אחרים, ואתה מחליט שהוא יסגור לך את הפעילות שבאים לך**
29 **ביקורת...**" (פרוטוקול מתאריך 7.3.2018 עמוד 92 שורות 27-29).
- 30 כן טוען המערער כי היה לו אמון מלא באביבי בניגוד לעובדים אחרים עליהם לא
31 סמך.
- 32 אין בהסבר זה להניח את הדעת וצדק המשיב כאשר דחה אותו. לא הגיוני שהמערער
33 יסכים **מראש** להפסיד על ההתקשרות שלו עם אביבי.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 יולי 2018

ע"מ 17-06-23602 אלימלך נ' רשות המיסים

- 1 156. לא זו אף זו, טענת המערער כי שילם לאביבי סכום של 2,000 ש"ח בגין כל העמסה
2 אינה סבירה נוכח היקפי העבודה. לדוגמא:
3 על פי המפורט בחשבוניות מחודשים מרץ 2012 ועד אפריל 2013, אביבי סיפק כל
4 חודש שירות בסכום העולה על 100,000 ש"ח (ללא מע"מ וללא בונוס) (נספח ב
5 לתצהיר המשיב).
- 6 יוצא מכך שאביבי היה צריך לספק שירותי פיקוח ביותר מ- 50 אתרים בחודש,
7 תוצאה שאינה הגיונית הן לאור עדות המערער כי אביבי עבד בדרך כלל לבדו, הן
8 לאור מסקנתי לעיל לפיה אביבי לא סיפק כוח אדם למערער והן לאור טענת המערער
9 כי אביבי לא היה מגיע ליותר מאתר העמסה אחד בלילה למעט במקרים חריגים
10 (שם, עמוד 69 שורות 10-14; נספח י לתצהיר המשיב, הודעה מתאריך 22.10.2015 דף
11 4 שורה 30).
- 12 157. זאת ועוד, אף אם הייתי מוכנה להניח שמדי פעם אביבי נתן שירות של 2 העמסות
13 בלילה (שם, דף 5 שורות 2 ו-11) עדיין אין בכך להסביר את היקפי החשבוניות
14 העולים על סכום של 100,000 ש"ח לחודש כאשר לוקחים בחשבון תשלום של 2,000
15 ש"ח עבור כל העמסה.
- 16 המערער טען כי חשבוניות בסכום 100,000 ש"ח לחודש הן חריגות אך עיון בנספח ב
17 לתצהיר נציג המשיב מלמד כי למעלה ממוחצית החשבוניות שהוצאו על ידי אביבי
18 היו בסכום של מעל 100 אלף ש"ח לחודש.
- 19 158. יתירה מכך, אם עבור שרותי הפיקוח שילם המערער לאביבי סכום של 2,000 ש"ח
20 עבור כל העמסה, ניתן היה לצפות כי התשלום לאביבי יהיה בכפולות של 2,000 ש"ח
21 אולם אין זה המצב. לדוגמה, לפי חשבונית מתאריך 31.7.2012 שילם המערער
22 לאביבי סכום של 107,430 ש"ח (ללא מע"מ).
- 23 159. מהאמור לעיל עולה כי, גובה התשלום ששילם המערער לאביבי, אם בכלל, אינו
24 סביר ומעורר חשד כי החשבוניות אינן משקפות התקשרות אמיתית.
25 "הבונוס" לאביבי ופיצול החשבוניות – סממנים לפיקטיביות
- 26 160. בכל עסקה הוציא אביבי למערער שתי חשבוניות: חשבונית אחת עבור "שירותי כוח
27 אדם" וחשבונית שנייה עבור "עמלה", כך לפי הכתוב על גבי החשבוניות.
28 המערער טען כי שילם לאביבי במזומן עבור עבודת הפיקוח (את סכום החשבונית
29 ללא מע"מ), בשיק עבור המע"מ ובשיק נוסף עבור "העמלה", או בלשון המערער,
30 ה"בונוס".
- 31 161. הניסיון לברר את מנגנון הבונוס ששולם לאביבי העלה חרס.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 יולי 2018

ע"מ 17-06-23602 אלימלך נ' רשות המיסים

1 המערער טען שהבנוס היה מעין פיצוי עבור בקשתו מאביבי להישאר באתרי הפיקוח
2 פרק זמן ארוך יותר משסוכם (פרוטוקול מתאריך 7.3.2018 עמוד 103 שורות 9-5).
3 אולם טענה זו סותרת את טענתו הבסיסית של המערער בערעור לפיה השירות
4 שקיבל מאביבי לא דרש פיקוח רצוף והדוק שכן די היה בהרתעה הנובעת מעצם
5 הימצאות המפקח בשטח ("מירתת").
6 לאור זאת, לא ברור מדוע מצא המערער לשלם לאביבי תשלום עבור שעות פיקוח
7 נוספות כאשר ממילא לא נדרש לכך על ידי מוסד הכשרות של הרב מחפוד.
8 אף לא סביר שהמערער ישלם לאביבי בונוס כאשר שכר טרחתו של אביבי בתוספת
9 הבנוס עולה על התמורה שקיבל המערער ממזמין השירות.
10 162. העד, ישראל חדד, שלפי עדותו עובד היום כשכיר בפיקוח על העמסת עופות, ציין
11 שמעולם לא קיבל בונוס עבור עבודת הפיקוח (פרוטוקול מתאריך 7.3.2018 עמוד 158
12 שורות 29-32).
13 163. זאת ועוד, המערער לא סיפק הסבר מניח את הדעת מדוע התשלום עבור שירותי
14 הפיקוח שולם בחשבונית נפרדת מהתשלום עבור הבנוס ומדוע התשלום עבור
15 השירות שולם במזומן בעוד שהתשלום עבור הבנוס שולם בשיק (שם, עמוד 110
16 שורה 4 ואילך).
17 164. המערער טען כי הבנוס היה פרי משא ומתן חודשי שהתקיים בינו לבין אביבי
18 בהתאם לפעילות שהייתה באותו חודש (שם, עמוד 105 שורות 4-7).
19 165. טענה זו אין לקבל.
20 166. הראיות מלמדות שהבנוס חושב כאחוז קבוע מסכום החשבונית בהתאם למנגנון
21 קבוע שיושם מידי חודש כאשר ככל שחלף הזמן כך התווסף סכום קבוע לבנוס (ג.ש
22 7 בסוף נספח י לתצהיר המשיב):
23 מחודש מאי 2012 ועד חודש יוני 2013 הבנוס עמד על שיעור של 3%.
24 מחודש יולי 2013 ועד חודש אוקטובר 2013 הבנוס עמד על 3% בתוספת סכום של
25 1,000 ש"ח.
26 מחודש נובמבר 2013 ועד חודש אפריל 2014 הבנוס עמד על 3% בתוספת 2,000 ש"ח.
27 טענת המערער כי מדובר ב"מקריות" אינה מתיישבת עם המנגנון העקבי ועם
28 המספרים.
29 מכל מקום, המערער לא ידע להסביר כיצד נקבעו מידי חודש סכומי הבנוס ומדוע
30 הם עומדים על סכומים מדויקים.
31 בהתאם לחשבוניות, סכומי הבנוס נעו בין 2,139 ש"ח ל-4,172 ש"ח (נספח ב לתצהיר
32 נציג המשיב). המערער לא ידע להסביר כיצד נקבעו סכומים, כגון, 3,751 ש"ח



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 יולי 2018

ע"מ 17-06-23602 אלימלך נ' רשות המיסים

- 1 3,539 (חשבונית מתאריך 24.1.2012), 2,269 ש"ח (חשבונית מתאריך 30.9.2013) או 3,539
2 ש"ח (חשבונית מתאריך 31.12.2013).
3 יתרה מכך, מעדותו של המערער עולה כי הוא לא היה מודע לגובה הבונוסים ששילם.
4 המערער טען כי "אני ידעתי שהבונוסים נעים בין 1000 ל-1500 שקל, זאת אומרת
5 1700 שקל 1300 שקל... לא סגרתי איתו על אחוזים... מעולם לא דובר על אחוזים"
6 (פרוטוקול מתאריך 7.3.2018 עמוד 105 שורות 20-21 ו-27, עמוד 109 שורות 19-21).
7 167. המערער טען, מחד גיסא, כי התשלום עבור השירות ועבור הבונוס נעשה באותו מפגש
8 עם אביבי (עמוד 111 שורות 31-33), אך ציין, מאידך גיסא, כי חילק את התמורה
9 בגין השירות לתשלומים (עמוד 103 שורות 26-28). לפי זה, או שהמערער קיבל
10 חשבונית לפני ששילם את מלוא התמורה או שהמערער העביר תשלומים מבלי לקבל
11 חשבונית. שתי האפשרויות אינן מקובלות.
12 168. הסבריו של המערער בעניין הבונוס ופיצול החשבוניות לא נתמכו בראיה חיצונית
13 ובכל מקרה הם רחוקים מלהניח את הדעת.
14 לאור כל זאת, סבירה בעניין עמדת המשיב לפיה הבונוס לא היה אלא העמלה
15 שקיבל אביבי מהמערער בתמורה לכך שהוציא לו את החשבוניות באופן פיקטיבי.
16 מסקנה זו נתמכת גם בתיאור התשלום על גבי החשבוניות ("עמלה") ובהודאתו של
17 אביבי כי סיפק למערער כיסוי חשבונאי פיקטיבי בתמורה לקבלת עמלות.
18 **6. ב. סיכום ביניים**
19 169. על בסיס כל העדויות, הראיות והאינדיקציות המפורטות לעיל הגעתי לכלל מסקנה
20 כי בבסיס החשבוניות לא עמדה עסקה של מתן שירות של פיקוח על העמסת עופות
21 מאביבי למערער.
22 מהראיות עולה כי חשבוניות אלה נועדו להוות כיסוי חשבונאי פיקטיבי בתמורה
23 לעמלות.
24 מסקנה זו מתיישבת גם עם עדותו של אביבי שאישר כי הוציא למערער את
25 החשבוניות מושא הערעור ככיסוי פיקטיבי.
26 המשיב הציג תשתית עובדתית ממשית ומבוססת התומכת בהחלטתו. לעומת זאת,
27 המערער נמנע מלהמציא ראיות ומלהביא עדים רלוונטיים ולא עמד בנטל השכנוע
28 המוטל עליו.
29 הנטל לשכנע כי החשבוניות משקפות עסקאות אמת, מוטל במלואו על המערער והוא
30 לא עמד בו, ולו בקירוב.
31 כך, למשל, המערער לא הסביר את חוסר ההיגיון העסקי שבשכירת שירותי קבלנות
32 המשנה של אביבי במחירי הפסד, כיצד השירות שקיבל מאביבי הגיע להיקפים של
33 מעל 100,000 ש"ח בחודש כאשר עבור העמסה קיבל המערער סכום של 2,000 ש"ח



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 יולי 2018

ע"מ 17-06-23602 אלימלך נ' רשות המיסים

1 ממזמין השירות, מדוע הפירוט על גבי החשבונית הוא של "שירותי כוח אדם" ושל
2 "עמלה", במקום "פיקוח על העמסת עופות" ו"בנוס" כטענתו, מדוע שילם לאביבי
3 במזומן ולא שעה לאזהרת רואה החשבון שלו, מדוע פיצל את החשבוניות וכיו"ב.
4 170. מאחר שהגעתי למסקנה כי החשבוניות אינן מייצגות עסקה אמיתית של מתן
5 שירות מאביבי למערער, ברי כי לא עומדת למערער ההגנה של החרג
6 הסובייקטיבי.

7 171. ההגנה הסובייקטיבית תעמוד רק למי שלא היה שותף לקנוניה להונות את רשויות
8 מע"מ והיה תם לב בהתנהלותו. אין סיבה לאפשר הגנה זו למערער שהיה שותף
9 מלא לתהליך הרמייה שבהוצאת החשבוניות וניכוי (ראו, אהרן נמדר מס ערך מוסף
10 כרך ב' (מהדורה חמישית) (2013), פסקה 1708 א עמוד 649).

11 172. רק לצורך שלמות הדיון, והרבה למעלה מן הצורך, אתייחס בכמה מילים ליישום
12 המבחן הסובייקטיבי בהקשר לטענת המערער כי פעל על פי הנחיית רואה החשבון
13 מטעמו.

14 כפי שנראה להלן, גם תחת ההנחה, שכלל אינה מקובלת עלי, לפיה אביבי סיפק
15 למערער את השירות הנטען, לא עלה בידי המערער להפריך את החזקה לפיה ידע
16 על אי תקינות החשבוניות. המערער טען להגנתו טענה אחת ויחידה המבוססת על
17 הסתמכותו על בדיקות שערך רואה החשבון מטעמו אולם טענה זו אינה מחזיקה
18 מים. אבחן את הדברים בקצרה להלן.

19 המבחן הסובייקטיבי – מודעות המערער לאי תקינות החשבוניות

20 173. כאמור, משקבעתי כי החשבוניות אינן משקפות מתן שירות מאביבי למערער, אין
21 מקום לבדוק את יישומו של החרג הסובייקטיבי.

22 במקרים בהם מדובר בחשבונית שלא עמד ביסודה מתן שירות אמיתי, מקבל
23 החשבונית שותף למהלך הבלתי חוקי של הוצאת החשבונית שלא כדין ולכן אין כל
24 הצדקה להתיר לו את ניכוייה.

25 במקרה דנן אי התקינות של החשבוניות מתבטאת בכך שהן אינן משקפות מתן
26 שירות אמיתי מאביבי (בשם א.א. שירותים) למערער.

27 ברם, אפילו הייתי נדרשת ליישום המבחן הסובייקטיבי בנסיבות דנן, לא היה בו
28 להושיע את המערער.

29 174. משנקבע כי החשבוניות הוצאו שלא כדין מבחינה אובייקטיבית קמה חזקה
30 שהמערער ידע על אי תקינותן (עניין זאב שרון, פסקאות 42, 45). על מנת להפריך
31 חזקה זו היה על המערער להביא ראיות מהימנות כי לא ידע ולא יכול היה לדעת על
32 אי תקינות החשבוניות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 יולי 2018

ע"מ 17-06-23602 אלימלך נ' רשות המיסים

175. טענתו היחידה של המערער במסגרת החריג הסובייקטיבי היא כי הסתמך על רואה החשבון מטעמו, פנחס אפל.
לשיטת המערער, רואה החשבון מעולם לא העיר לו על אי תקינות כלשהי ולכן לא יכול היה לדעת כי החשבוניות שקיבל מאביבי אינן כדין.
טענה זו לא נטענה על ידי המערער בהשגה או בהליך הערעור אלא לראשונה בסיכומיו ולכן היא מהווה הרחבת חזית ובכל מקרה דינה כדין טענה כבושה שמשקלה נמוך עד אפסי.
176. עוסק אינו רשאי להשיל מעליו את האחריות לבדיקת החשבוניות באמצעות הסטת מרכז הכובד של הבדיקות לעבר רואה החשבון שלו. קבלת טענה זו תהווה תמריץ שלילי לבדיקת תקינות החשבוניות בידי מקבלן (עניין סלע, פסקה 14).
177. מכל מקום, המערער נמנע מלזמן את רואה החשבון אפל לעדות למרות שעדותו יכלה לשפוך אור על הבירור העובדתי. מחדל זה נזקף לחובתו.
אציין כי מקריאת הודעותיו של רואה החשבון עולה כי הוא הסב את תשומת ליבו של המערער לכשלים בהתנהלותו, אך המערער בחר להתעלם מהם: "ש: האם זה נראה לך שזה תקין? ת: הערתי לו אלף פעם לא[ל]י כי ההתנהלות שלו לא תקינה ולא חוקית, אמר שאין לו ברירה" (נספח יב לתצהיר המשיב, הודעה מתאריך 13.5.2015 דף 2 שורות 19-21).
178. כמו כן, מהודעתו של רואה החשבון פנחס אפל עולה כי הוא בדק אם יש לאביבי אישור ניכוי מס במקור (נספח יא לתצהיר נציג המשיב, הודעה מתאריך 1.1.2015 דף 2 שורות 31-32) אך לא ברור אם רואה החשבון בדק מסמכים נוספים של "א.א. שירותים", למשל, תעודת עוסק מורשה, תעודת התאגדות של חברה, תדפיס מרשם החברות וכיו"ב.
179. כפי שפרטתי לעיל, כלל התנהגותו של המערער מלמדת כי הייתה לו מודעות של ממש לאי תקינות החשבוניות. המערער קיבל מאביבי שתי חשבוניות: חשבונית עבור "שירותי כוח אדם" וחשבונית נוספת עבור "עמלה", שילם לו במזומן כדי לטשטש את המעקב אחר נתיב הכסף ובניגוד להוראות הדין, ולא שעה לאזהרות רואה החשבון שלו (נספח יג לתצהיר נציג המשיב, הודעה מתאריך 7.9.2016 דף 2 שורות 23-25).
180. יוצא מכך, שאף תחת ההנחה שהחשבוניות מייצגות את השירות הנטען, מכלול הנסיבות והראיות מלמד על התנהלות עסקית מחשידה.
במקום בו כל אדם סביר היה בוחר לדרוש, לחקור ולבדוק בחר המערער לטמון ראשו בחול ולהתעלם מתמרורי האזהרה הברורים שניצבו בפניו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 יולי 2018

ע"מ 17-06-23602 אלימלך נ' רשות המיסים

התייחסות לטענת המערער בדבר עקרון ההקבלה

- 1
- 2 181. המערער העלה טענה נוספת לפיה, אין בניכוי התשומות על ידו כדי לגרום לנזק
- 3 לקופת המדינה שכן מרכיב המע"מ הועבר למערער בשיק נפרד ודווח על ידי מוציא
- 4 החשבוניות, עופר אביבי, ומכאן, שנשמר "עקרון ההקבלה" לפי חוק מע"מ.
- 5 טענת המשיב לפיה, אביבי לא שילם את המע"מ או קיזז אותו כנגד חשבוניות
- 6 פיקטיביות, אינה מעניינת של המערער ששילם בפועל את מרכיב המע"מ בשיק נפרד.
- 7 182. טענה זו אין לקבל.
- 8 183. ראשית, גם אם המערער היה מוכיח כי שילם בפועל את מרכיב המע"מ, אין בכך
- 9 לאפשר את ניכוי מס התשומות באופן אוטומטי.
- 10 **המבחן הקובע לניכוי מס תשומות הוא זה הקבוע בסעיף 38 לחוק מע"מ והוא אינו**
- 11 **מתייחס לעצם תשלום המע"מ אלא לכך שהחשבוניות, שעל פיהן נעשה ניכוי המס,**
- 12 **הוצאו "כדין".**
- 13 כשם שזכותו של מקבל חשבונית מס כדין לנכות את מס התשומות אינה תלויה
- 14 בחובתו של מוציא החשבונית לשלם את מס העסקאות, כך אין להתיר ניכוי מס
- 15 תשומות על פי חשבונית שהוצאה שלא כדין רק משום שמוציא החשבונית שילם
- 16 בגינה את מס העסקאות.
- 17 החובה להצטייד בחשבונית מס שהוצאה כדין, על מנת לנכות על פיה את מס
- 18 התשומות, היא חובה נפרדת מתשלום מס העסקאות (נמדר עמודים 627-628; ראו
- 19 גם דברי כב' השופטת מרים מזרחי בע"ש (מחוזי ירושלים) 2086/03 **רם שן בניה**
- 20 **בע"מ נ' מנהל מע"מ**, פסקה 13 (31.08.2006)).
- 21 184. טענת המערער כי שילם לאביבי את מרכיב המע"מ על פי החשבוניות לא תסייע לו
- 22 שעה ששוכנעתי כי היה שותף למעשה הרמייה של שלטונות מע"מ, ולמצער משהוכח
- 23 כי לא הפריך את החזקה בדבר מודעתו על אי תקינות החשבוניות.
- 24 185. שנית, במישור העובדתי, המשיב הראה כי מס העסקאות בגין החשבוניות מושא
- 25 הערעור מעולם לא הגיע לקופת המדינה אלא קוזז על ידי אביבי כנגד חשבוניות
- 26 פיקטיביות אחרות (ראו, מש/3 וכן דברי נציג המשיב: "**מוציא החשבוניות במקרה**
- 27 **הזה מעולם לא שילם מע"מ, הוא דאג לכסות את החשבוניות שהוא הוציא אם אני**
- 28 **זוכר נכון בחשבוניות של מישהו אחר**" (פרוטוקול מתאריך 7.3.2018 עמוד 44 שורות
- 29 23-24)).
- 30 המערער אף לא עמד בנטל המוטל עליו להוכיח (ראו סעיף 47א(ג) לחוק מע"מ) כי
- 31 סכום המע"מ הועבר בשיקים **לפקודת מע"מ בלבד** (פרוטוקול מתאריך 11.3.2018
- 32 עמוד 60 שורה 33).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 יולי 2018

ע"מ 17-06-23602 אלימלך נ' רשות המיסים

1 186. לא נעלם מעיני כי, גביית רכיב מס התשומות שבכפל המס שהושת על המערער בצד
2 גביית רכיב מס העסקאות שבכפל המס שהושת על אביבי, בגין אותן חשבוניות, עשוי
3 לעלות כדי התעשרות שלא כדין של קופת המדינה, ברמה העקרונית.
4 עם זאת, נאמנה עליו הודעת המשיב כי אין בכוונתו לגבות את רכיב המס יותר מפעם
5 אחת. כן לגיטימי בעיניי כי שיקולי גבייה ינחו את המשיב בגביית רכיב המס כאמור.
6 משכך, נחה דעתי כי אין חשש להתעשרות קופת המדינה שלא כדין.

סוף דבר

7
8 187. על בסיס כל האמור לעיל, הערער נדחה במלואו.
9 188. הגיעה העת לפסוק את ההוצאות בהליך.
10 בפסיקת ההוצאות יש לתת ביטוי לצורך בניהול ההליך ובאופן ניהולו (על השיקולים
11 בפסיקת השיעור הראוי של הוצאות משפט ראו בג"צ 891/05 תנובה מרכז שיתופי
12 לשיווק תוצרת חקלאית בישראל בע"מ נ' הרשות המוסמכת למתן רישיונות יבוא -
13 משרד התעשייה פסקאות 19, 24 (30.6.2005)).
14 בענייננו, לא רק שמצאתי בסיס איתן להחלטת המשיב להשית על המערער כפל מס
15 תשומות, בשל כל הטעמים שפורטו לעיל, אלא שהתנהלות המערער מצדיקה הטלת
16 הוצאות על הצד הגבוה.
17 לבקשת המערער נקבעו שלושה ימי שיפוט לשמיעת הראיות שביקש המערער להציג.
18 התברר כי הגרסה העובדתית לה טען המערער נעדרת תימוכין כלשהן בחומר
19 הראיות.
20 העדים השונים מסרו גרסאות סותרות, שכפי שקבעתי לעיל הותירו בי רושם בלתי
21 מהימן, וזאת במובהק, ולמעשה לא היה כל בסיס לניהול ההליך הנוכחי.
22 יתירה מכך, כבר בשלביו הראשוניים של ההליך הובהר למערער כי המשוכה הניצבת
23 בפניו, בנסיבות העניין, גבוהה מאוד.
24 עוד התרשמתי כי ההליך סורבל שלא לצורך וגם לנתון זה יש לייחס משקל.
25 לאור כל זאת אני מעמידה את סכום ההוצאות שעל המערער לשלם למשיב על
26 75,000 ש"ח. סכום זה ישולם תוך שלושים ימים אחרת יישא הצמדה וריבית החל
27 מהיום.

ירדנה סרוסי, שופטת

30



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 יולי 2018

ע"מ 23602-06-17 אלימלך נ' רשות המיסים

1
2
3
4
5
6