



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-02-47997 פרקו נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופט ד"ר שמואל בורנשטיין

מרדכי פרקו

מערער

באמצעות ב"כ עוה"ד אמיר אלטשולר וסטיב גרוס

נגד

פקיד שומה כפר סבא

משיב

באמצעות ב"כ עו"ד מרואן עבדאללה

פסק דין

1

2 ערעור על שומות בצווים שהוציא המשיב למערער בהתייחס לשנות המס 2007-2010 (להלן –
3 **שנות המס שבערעור**) לפיהן לא הוכרו הוצאות שונות שנדרשו על ידי המערער.

4

עיקרי העובדות

5 1. המערער משמש כסוכן ביטוח ובדוחותיו לשנות המס שבערעור ביקש לנכות מהכנסותיו

6 הוצאות בגין "עמלות ביטוח וייעוץ" (להלן: **העמלות**) והוצאות בגין "שירותי משרד"

7 אשר שולמו לחברת כסל בע"מ (להלן: **כסל**). אחיו של המערער, מר בן ציון פרקו, מחזיק

8 ב-1% ממניות חברת כסל ומשמש בה כדירקטור.

9 בנוסף, ביקש המערער לנכות מהכנסותיו הוצאות בגין "שכר עבודה וביטוח לאומי" אשר

10 שולמו לילדיו של המערער, וכן הוצאות בגין "בגדי עבודה וניקוי יבש".



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-02-47997 פרקו נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

- 1 2. לטענת המשיב, המערער לא עמד בנטל להוכיח כי העמלות הן הוצאות שיצאו בייצור
2 הכנסתו כאמור בסעיף 17 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א – 1961 (להלן:
3 הפקודה). כמו כן, נטען כי המערער לא הוכיח כי העמלות שולמו בפועל.
- 4 3. מבדיקה שערך המשיב אף עלה כי המערער לא ניכה מס במקור מהעמלות, כאשר לטענת
5 המשיב היה על המערער לעשות כן לאור סעיף 164 לפקודה והצווים והתקנות שהותקנו
6 מכוחה.
- 7 לפיכך, ולחילופין, אין להתיר את ההוצאה בגין העמלות לאור סעיף 32א לפקודה.

8 נימוקי הערעור

- 9 4. לטענת המערער, יש להתיר בניכוי את העמלות בהיותן משמשות במישרין לייצור
10 הכנסתו של המערער. יתר על כן, תשלומים מסוג זה שולמו במשך שנים רבות והמשיב
11 הכיר בהן כהוצאה, לרבות במסגרת הסכמי שומה שנערכו לאחר שהתקיימו דיונים
12 במסגרתם נבחנה שאלת העמלות האמורות.
- 13 לפיכך, המשיב מנוע כיום לטעון אחרת ועומדת למערער טענת השתק, מה גם שהמשיב
14 לא טען כי הסכמי שומה אלה נערכו בטעות, וממילא הוא אינו יכול לשנות מעמדתו
15 הראשונה. יש לדחות את טענת המשיב לפיה אין מקום להסתמך על הסכמי שומה אלה,
16 שכן המפקחת שהעידה אישרה כי לא הייתה מעורבת בטיפול בהסכמים אלה. לעומת
17 זאת, רואה החשבון מטעם המערער העיד, ועדותו לא נסתרה, כי למיטב ידיעתו המשיב
18 הכיר בהוצאות אלו במשך שנים רבות.
- 19 5. לכך יש להוסיף, כי כל העמלות הנדונות דווחו כהכנסה אצל כסל במהלך כל השנים,
20 ופקיד השומה שטיפל בעניינה של כסל קיבל דיווחים אלה כפי שהם. לא יעלה על הדעת
21 כי פקיד השומה ידבר בשני קולות. יתר על כן, נראה כי הסיבה שהמשיב הכיר בעמלות
22 אלו בעבר, ואינו מתיר אותם כיום, היא כי בעבר כסל הייתה חברה מרוויחה, ואילו
23 בשנות המס היא חברה מפסידה. משמע, כי שאלת התרת ההוצאה אינה תלויה בהיותה
24 הוצאה בייצור הכנסה, אלא בתוצאה הסופית מבחינת קופת המדינה.
- 25 6. טענת המשיב בהודעה המפרשת את נימוקי השומה ולפיה העמלות לא שולמו בפועל, היא
26 בגדר הרחבת חזית, שכן במסגרת דיוני השומה נטען אך ורק כי מדובר בהוצאה שאינה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-02-47997 פרקו נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

- 1 מותרת בניכוי לפי סעיף 17 לפקודה. אף בתצהירה של המפקחת עולה כי לטענת המשיב
2 אין להכיר בהוצאה משום שכסל לא הייתה זכאית לקבלה, ולא משום שלא שולמה
3 בפועל. כך אף עולה מהתרשומות שנערכה במהלך הדיון בהשגה (נספח ח' לתצהיר).
- 4 .7. מכל מקום, המערער הציג הוכחות לכך שסכומים אלה שולמו בפועל, באשר כלל
5 המסמכים – לרבות דפי חשבון וצילומי צ'קים - הוצגו למפקחת במהלך הדיון בשומה
6 בשלב א', והם אף הוגשו לתיק בית המשפט במהלך הדיון. אין להסתמך על טענת העדה
7 מטעם המשיב שדנה בהשגה, לפיה מסמכים אלה לא היו בידה, שכן היא אישרה שיכול
8 להיות שחלק מהמסמכים שנמסרו למפקחת בשלב א' לא הועברו אליה.
- 9 .8. בהקשר לכך מלין המערער על זאת שהמשיב זימן לעדות מטעמו את המפקחת שדנה
10 בהשגה ולא את המפקחת שטיפלה בתיקו של המערער בשלב א' וכן בשנות המס
11 הקודמות ואף ערכה ביקור בעסקו. חזקה, לפיכך, כי עדותה הייתה מזיקה למשיב.
- 12 .9. מלבד דפי החשבון וצילומי הצ'קים, המציא המערער למשיב רשימה מדגמית של לקוחות
13 שהופנו למערער על ידי כסל ורשימת המבוטחים אתם התקשר המערער. רשימה מסוג
14 זה הומצאה למשיב גם בשנות המס הקודמות לגביהן נחתמו הסכמי השומה. המשיב לא
15 ערך בדיקה כלשהי לגבי אותה רשימה, ויש לזקוף זאת לחובתו.
- 16 .10. נראה כי המשיב לא הכיר בעמלות משום שסבר שהן בגובה 50% מהכנסותיו של המערער,
17 ולא היא, שכן עיון בדוחות המערער במשך השנים מלמד כי בעוד שהעמלות נותרו
18 קבועות, חל גידול בהכנסות.
- 19 .11. לא קיימת למערער חובה לנכות מס במקור מתשלומים אלה, שכן הוא אינו עונה
20 להגדרות הקבועות בצו מס הכנסה (קביעת תשלומים בעד שירותים או נכסים כהכנסה),
21 התשל"ז – 1977; הוא אינו חייב בניהול מערכת חשבונות כפולה ומחזורו אינו עולה על
22 זה הקבוע בתוספת א' לצו. המערער אף אינו חייב בניכוי מס במקור לפי צו מס הכנסה
23 (קביעת עמלות ביטוח כהכנסה), התשכ"ד – 1963 (להלן: "צו ניכוי במקור – עמלות
24 ביטוח"), שכן מדובר בתשלומים לצדדים שלישיים בעד הפניית לקוחות, ולא בתשלומים
25 עליהם חל הצו.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-02-47997 פרקו נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

- 1 בכל מקרה, גם אם המערער חייב בניכוי מס במקור, ומאחר שהוא מסר לרשויות המס
2 פרטים מלאים אודות מקבלי התשלומים, לא חל בעניינו סעיף 32א לפקודה ואין למנוע
3 ממנו את ניכוי ההוצאה, כפי שעולה מעמ"ה 255/89 ניניו נ' פ"ש רחובות, פד"א י"ט 144.
- 4 12. אשר להוצאות ביגוד - הרי שיש להתירן לפי תקנה 2(6) לתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות
5 מסויימות), התשל"ב-1972 (להלן: **תקנות ניכוי הוצאות**), ואילו בכל הנוגע להוצאות
6 השכר לילדיו של המערער, הרי שהם עבדו בפועל בעסקו של המערער והמשיב סירב
7 להתיר הוצאות אלו ללא נימוק. סירובו של המשיב להכיר בהוצאות אלו מלמד כי המשיב
8 בחר באופן שרירותי וללא כל בדיקה ראויה להוציא שומות למערער. על כך יש להוסיף,
9 כי בביקור שנערך במשרדו של המערער נמצאה בתו של המערער עובדת שם. כן, יש
10 להתיר את הוצאות שירותי המשרד ששולמו לכסל, שכן, כפי שהעיד מנהל החשבונות של
11 כסל, המערער עשה שימוש במשרדים אלו לצורך פגישה עם לקוחות, ופקיד השומה לא
12 המציא ראיה לסתור זאת.
- 13 13. יש לציין כי המערער העלה בתחילת ההליך טענה מקדמית נוספת לבד מטענת הרחבת
14 החזית שהובאה לעיל, ולפיה השומה התיישנה שכן החלטת המשיב בהשגה הגיע לידי
15 המערער מעבר לשנה. נראה שהמערער זנח טענה זו בסיכומיו, מה גם שבינתיים ניתן
16 פסק דינו של בית המשפט העליון בעניין רע"א 3513/13 יוסי נאמן נ' פקיד שומה ת"א
17 3, לפיו המועד הקובע הוא מועד משלוח השומה ולא מועד קבלתה בידי הנישום.

טענות המשיב

- 18
- 19 14. לטענת המשיב, המערער לא עמד בנטל השכנוע, נטל המוטל עליו בערעורי מס, בכלל,
20 ובכל הנוגע לניכוי הוצאות שמטרתן להקטין את תשלום המס, בפרט. המערער לא
21 המציא כל מסמך או ראיה אובייקטיבית בעניין זה, הגם שמדובר במסמכים הנמצאים
22 ברשותו והיה עליו לפעול בכל אמצעי להוכחת טענתו. המערער התעלם מדרישות
23 המפקחת להצגת המסמכים, ומשלא עשה כן, אין לו להלין אלא על עצמו. טענת המערער
24 לפיה היה על המשיב לזמן לעדות את המפקחת שטיפלה בשומה בשלב א', היא סתמית;
25 די בעדותה של המפקחת שדנה בהשגה, שכן הוענק לה שיקול דעת נרחב ועל החלטתה
26 הוגש הערעור.
- 27 15. אין מקום לטענת הרחבת חזית, שכן בפירוט הנימוקים לשומה צויין כי "לא הוכח שאכן
28 הינן הוצאות שייצאו בייצור הכנסה", כאשר את התיבה "ייצאו" יש לפרש כשולמו בפועל.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-02-47997 פרקו נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

- 1 כמו כן נאמר כי "לא הוכח כי אכן עמדת בהוצאות". כך אף עולה מהתרשומת שערכה
2 המפקחת ממנה עולה כי סוגיית התשלום הועלתה עוד בשלב דיוני השומה. יתר על כן,
3 המערער קיבל הזדמנות מלאה לטעון ולהוכיח כי ההוצאות שולמו, אך שוב הדבר לא
4 עלה בידו. לאור התנהלות המערער, המנצל לרעה את הליכי בית המשפט, אין להתיר לו
5 להגיש מסמכים במסגרת הערעור ולפיכך יש להוציאם מתיק בית המשפט.
- 6 16. בכל מקרה, המסמכים שהגיש המערער – צילום צ'קים – אין בהם משום הוכחה כלל,
7 במיוחד בהתחשב בכך כי שני צ'קים מתוכם הם לפקודת צד שלישי. מלבד זאת, המערער
8 לא הציג אפילו העברה בנקאית אחת לכסל, או קבלה אחת (להבדיל מחשבונית מס),
9 המלמדת על תשלום לכסל. אף רואה החשבון שהעיד מטעם המערער, רו"ח גרינברג,
10 אישר כי לא בדק קיומן של קבלות.
- 11 17. אין לסמוך על עדותו של אח המערער, מר בן ציון פרקו, שהיא עדות מפי השמועה, מה
12 גם שהוא לא ידע מי עומד מאחורי החברה הרשומה כבעלת 99% ממניות כסל, והיה
13 לצפות כי בהיותו בעל החברה בפועל, כפי שהעיד, כי ידע כן, אלא אם יש לו מה להסתיר
14 או אם מדובר ברישום פיקטיבי. בנוסף, אחיו של המערער הורשע בעבירות הקשורות
15 לניהול תאגידים, מרמה, הצגת מצג שווא וכו'. האח לא ידע אם קיים הסכם בינו לבין
16 המערער ואף לא ידע להסביר את דרכי ההתחשבות. לפיכך יש להורות על מחיקת עדות
17 האח במלואה בהיותה לא מהימנה ומעידה על כך שהמערער ואחיו עשו יד אחת להעלמת
18 תשלום מס.
- 19 18. הרשימה לדוגמא של הלקוחות שהופנו למערער, שצורפה לתצהירו של האח, לא הוכנה
20 על ידו, הוא לא ערך אותה, אינו יודע מהותה, ולפיכך אין לתת לה משקל. עדותו היא
21 בגדר עדות מודרכת, שכן אישר שלא ערך את תצהירו אלא רק חתם עליו.
- 22 19. אשר להסכמי השומה בשנות המס הקודמות, הכלל הוא כי כל שנת מס עומדת בפני
23 עצמה, אין לכבול את ידיו של פקיד השומה, מה גם שהמערער לא הוכיח כי הסוגיות
24 הנדונות כיום בשומה שבערעור עלו גם בדיונים לשנות המס הקודמות.
- 25 20. המערער הנו "מבטח" בהתאם להגדרה שבצו ניכוי במקור – עמלות ביטוח, באשר לפי
26 הגדרה זו "מבטח" כולל "סוכן"; התשלומים הנדונים עונים על הגדרת "עמלת ביטוח"
27 בהיותם "הוצאות ותשלומים אחרים כיוצא באלה". לפיכך היה על המערער לנכות מס



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-02-47997 פרקו נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

- 1 במקור ולהעביר דיווח מפורט על גבי טופס מיוחד ובאופן מדויק. משלא עשה כן, אין
2 להתיר את ההוצאה לפי סעיף 32א לפקודה. פרשנות המערער לסעיף זה מרוקנת אותו
3 מתוכן. המערער אוחז במקל בשני קצותיו, בכך שהוא טוען כי אינו חייב בניכוי מס
4 במקור, ומאידך טוען כי העביר פרטים מספיקים.
- 5 21. אשר למשכורת ילדיו, מלבד עדותם כי עבדו בעסקו של אביהם, הם לא הוכיחו כי ידעו
6 פרטים שיודע עובד בעסק, כגון מספר העובדים המועסקים, היכן המערער ישב בפועל,
7 מי היו לקוחותיו ואילו מהם הופנו על ידי כסל. המשכורות שולמו במזומן או בצ'ק ולא
8 הובאה כל ראיה אובייקטיבית בעניין זה. בניגוד לטענת המערער, מהסכמי השומה
9 הקודמים לא עולה שהמשיב קיבל עמדת המערער בעניין המועסקים אצלו, שכן במסגרת
10 ההסכם תואמה הוצאת משכורת אשת המערער.
- 11 22. אין להתיר הוצאות הביגוד באשר לפי התקנות נדרש כי ניתן לזהות בבגדים באופן בולט
12 את ההשתייכות לעסק או שקיימת חובה על פי דין ללובשם, ואין זה המקרה שלפנינו.
13 מלבד זאת, כבר נקבע בפסיקה, בהתייחס לביגוד של רואה חשבון, שמדובר בהוצאה
14 מעורבת שאין להתירה, ואותו דין חל גם על ביגוד של סוכן ביטוח.
- 15 23. לאור האמור, יש לדחות את הערעור, להוקיע את התנהגות המערער, לרבות הניסיונות
16 הפסולים להוכיח דברים יש מאין, או לחילופין, חוסר המעש שלו בהמצאת המסמכים
17 התומכים בטענתו לאורך כל ההליך, ולחייבו בהוצאות משפט ושכ"ט עורך דין לדוגמא.
- 18 24. יש לציין כי המשיב צירף לסיכומיו מסמך אותו כינה "הערות סיום – הפניות
19 לפרוטוקולים ופסיקה". מסמך זה הוא מעבר למספר העמודים שנקבעו בהחלטתי בדבר
20 היקף הסיכומים, והוא אף הודפס בגופן קטן במיוחד. משלא הוגשה בקשה על ידי המשיב
21 להרחבת היקף הסיכומים, לא מצאתי מקום להתייחס לאותו מסמך הערות סיום.

22 **דיון**

23 **התשתית המשפטית**

- 24 25. סעיף 17 לפקודה מתיר בניכוי הוצאות שייצאו בייצור ההכנסה. על פני הדברים נראה כי
25 תשלום המשולם על ידי נישום למאן שהוא אחר בגין הפניית לקוחות אליו, ובוודאי כאשר
26 כתוצאה מאותה הפנייה הלקוח אכן מתקשר עם הנישום ומניב לו הכנסה, מהווה הוצאה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-02-47997 פרקו נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

- 1 המותרת בניכוי. לפי כל המבחנים הקיימים בפסיקה בעניין זה (ראה ג' בר-און וז' שרון,
2 "אשרי אדם מפחד תמיד - מהו סיכון מסיכונים העסק" מיסים כז/4 (אוגוסט 2013) א-
3 (43) - המדובר בהוצאה אשר הוצאה בייצור הכנסה.
- 4 26. נראה כי אף המשיב אינו חולק על האמור, ולא רק זאת אלא שהרושם המתקבל הוא כי
5 בעוד שבתחילה, כפי שעולה בין היתר מעדותה של המפקחת המובאת לעיל, בחן המשיב,
6 בעיקרו של דבר, את שאלת טיב ההוצאה והאם היא אכן הוצאה בייצור הכנסתו של
7 המערער, הרי שבסופו של יום מיקד המשיב את טיעונו לעניין אי הכרה בהוצאה בשאלת
8 עצם קיומה של ההוצאה, דהיינו האם אכן שולמה בפועל. הדבר בא לידי ביטוי גם
9 בהשוואת ההודעה המפרשת את נימוקי השומה (בה הטענה בדבר טיב ההוצאה נטענה
10 בראשונה ורק לאחריה נטענה טענת העדר התשלום בפועל), לסיכומיו של המשיב
11 במסגרתם זנח את הטענה הנוגעת לטיב ההוצאה.
- 12 27. ואכן, הוצאה מהסוג הנדון בערעור זה היא הוצאה בייצור הכנסה. אמת כי יתכן ששיעור
13 ההוצאה אותה מבקש לנכות המערער – דהיינו עמלה בגובה מחצית העמלה שמקבל
14 המערער מחברת הביטוח – הוא שיעור גבוה מהמקובל והסביר. יתכן שאילו היה המשיב
15 טוען כי חל בעניין זה סעיף 30 לפקודה וכי ההוצאה דנן היא "בסכום העולה על הדרוש
16 לפי צרכי ייצור ההכנסה" של המערער, היה האחרון נדרש להוכיח כי מדובר בהוצאה
17 סבירה.
- 18 28. יתר על כן, בהתחשב בכך כי המערער הודה כי אינו נוהג לשלם עמלות עבור הפניית
19 לקוחות אלא לאחיו בלבד (ראה פר', ע' 16, ש' 23), נראה כי היתה נדרשת ראיה
20 משמעותית לצורך הוכחה כי מדובר בסכום סביר של הוצאה. מכל מקום, משהמשיב לא
21 טען טענה כלשהי בדבר סבירות העמלות, ובעיקר, משעה שלא הובאה בפני איזו ראיה
22 בעניין זה, אין לי אלא להכריע אך ורק בשאלה האם העמלות אכן שולמו בפועל (ככל
23 שלא תתקבל טענת המערער בעניין זה להרחבת חזית), וכן האם הן שולמו בגין הפניית
24 לקוחות (שאם כן, וכאמור, מדובר בהוצאה לייצור הכנסה).
- 25 29. אשר להוצאות משכורות לילדי המערער, ברי כי ככל שיוכח כי אלה אכן עבדו אצל
26 המערער וכי עבודתם תרמה להפקת הכנסתו, וכן כי ההוצאות שולמו להם בפועל, יהא
27 מקום להתירה בהתאם לסעיף 17 לפקודה. וגם במקרה זה לא העלה המשיב טענה בדבר
28 גובה השכר ששולם לילדי המערער, והאם עבודתם, ככל שאמנם עבדו אצל המערער, אכן



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-02-47997 פרקו נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

1 הצדיקה שכר זה. הוא הדין בכל הנוגע להוצאות "שירותי משרד כסל". ככל שיוכח כי
2 המערער אכן נעזר בשירותי משרד אלה, יהא מקום להתיר הוצאות אלו בחישוב הכנסתו.
3 30. אשר להוצאות הביגוד וניקוי יבש, אומר כבר עתה כי על פני הדברים איני רואה יסוד
4 לדרישת המערער לנכותם. המדובר בוודאי ב"הוצאה מעורבת" ולפיכך אין להתירה. לא
5 רק זו, אלא שמתקנה 2(6) לתקנות ניכוי הוצאות מסוימות עולה כי הוצאות ביגוד
6 "ייצוגי" מסוג חליפה, כנטען על ידי המערער, אינן מותרת לניכוי. זו לשונה של התקנה:

7 2. ההוצאות המפורטות בפסקאות (1) עד (7), יותרו לניכוי רק בהתאם לאמור
8 להלן:

9

10 (6) 80% מההוצאות שהוציא נישום לרכישת ביגוד בעבורו או בעבור
11 עובדו, ואולם אם לא ניתן להשתמש בביגוד שלא לצורכי עבודה - יותרו
12 ההוצאות כאמור במלואן; בפסקה זו, "ביגוד" - בגדים, לרבות נעליים, שנועדו
13 לשמש לצורכי עבודה ומתקיים בהם אחד מאלה:

14 (1) ניתן לזהות בהם, באופן בולט, השתייכות לעסקו של הנישום;

15 (2) על פי דין קיימת חובה ללבוש את הביגוד;

16 לא נטען, ובוודאי אף לא הוכח, כי הביגוד שבו מדובר לא ניתן להשתמש בו שלא לצורכי
17 העבודה, או כי ניתן לזהות בו באופן בולט השתייכות לעסקו של המערער כסוכן ביטוח,
18 או כי קיימת חובה בדין ללבושו.

19 התשתית הראייתית

20 31. מהעדויות שהובאו מטעם המערער עלו הדברים הבאים:

21 א. רו"ח גרינברג העיד מטעם המערער כי נתן דעתו לכך שהתשלומים כדוגמת אלה
22 הנדונים בהליך דנן, דהיינו תשלומי עמלה וייעוץ לכסל, משולמים מזה 15 שנים
23 וכי פקיד השומה אישרם בעבר. לפיכך הגיע למסקנה כי מדובר בתשלום סביר.
24 העד אישר כי לא ראה קבלות היכולות ללמד על תשלום בפועל.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-02-47997 פרקו נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

- 1 ב. אחיו של המערער, בן ציון פרקו, העיד כי הוא מנהל כסל ושימש בעבר כיו"ר
2 קבוצת ישטק ויצר תוך כדי כך קשרים עסקיים רבים. לדבריו, כאשר אחיו,
3 המערער, החליט להפוך לפני כ-15 שנים לסוכן ביטוח הגיע עמו להסדר לפיו ינצל
4 אותם קשרים לשם הפניית לקוחות למערער בתמורה לחלק מעמלתו. תמורה זו
5 שולמה מדי פעם בפעם במהלך השנה, כאשר בסוף השנה נערכה התחשבות בין
6 האחים. חלק מהעמלות שולמו לו בצ'ק ישירות וחלק שולמו לצדדים שלישיים לפי
7 הוראתו.
- 8 ג. העד צירף לתצהירו רשימה מדגמית של לקוחות שהוכנה לטענתו במהלך דיוני
9 השומה ולפי בקשת פקיד השומה. לדבריו רשימה זו מבוססת על רשימת כל
10 הפוליסות, כפי שהתקבלה מחברת הביטוח, כאשר המערער סימן באותה רשימה
11 את הלקוחות הקשורים לגופים שהופנו אליו על ידי העד. עוד ציין כי רשימה מסוג
12 זה, הכוללת את כל הפוליסות ואת העמלה המגיעה בגינן, התקבלה מחברת
13 הביטוח מדי שנה, כאשר הוא והמערער ישבו עם אותה רשימה וערכו התחשבות.
14 העד הוסיף כי לא קיימת בעיית אמון בינו לבין אחיו.
- 15 ד. העד סיפר כי לכסל היו רווחים עד לשנת 2008 אך החל מאותה שנה, בשל כך שלא
16 שולמו לה כספים המגיעים לה כאשר בעניין זה הוגשה על ידי כסל תביעה
17 משפטית, החברה רשמה הפסדים.
- 18 32. המערער סיפר בעדותו כי שילם לאחיו את העמלות, כפי שניתן ללמוד מדפי הבנק שצירף
19 וכן מצילומי שלושה צ'קים, המשקפים לגרסתו תשלומי עמלות לשנות המס שבערערור,
20 ואשר הוצגו על ידו במהלך עדותו בבית המשפט. המערער עמד על גרסתו כי צילומי צ'קים
21 אלה הועברו למפקחת שדנה בשומה בשלב א', וכן נמסרו למפקחת שדנה בהשגה.
- 22 יש להעיר כי ב"כ המשיב התנגד להגשת צילומי הצ'קים בטענה כי אלה לא הוצגו למשיב
23 במהלך דיוני השומה ואין באפשרותו לבדקם עתה. באותו מעמד החלטתי כי צילומי
24 הצ'קים יוגשו לתיק בית המשפט כאשר אפשרתי לצדדים לטעון בעניין זה כל טענה
25 במסגרת סיכומיהם.
- 26 33. כאמור, המשיב עומד על התנגדותו כי אין לקבל צילומי צ'קים אלה כראיה, הן בשל כך
27 שלטענתו הם לא הוצגו למשיב במהלך דיוני השומה והן בשל כך ששניים מתוך אותם
28 שלושה צ'קים אינם לפקודת כסל. לא מצאתי להתנגדות זו מקום.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-02-47997 פרקו נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

- 1 ראשית, מעדותה של המפקחת שדנה בהשגה עולה כי אין מן הנמנע שחומר שהיה מצוי
2 בפני המפקחת שדנה בשומה בשלב א' לא הועבר אליה, כך שלא נסתרה עדות המערער
3 כי צילומי צ'קים אלה אכן נמסרו למשיב.
- 4 שנית, כפי שעולה מפסק הדין בעניין "רובומטיקס" (רע"א 1830/14 רובומטיקס
5 טכנולוגיות בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים (2.4.2015) הכלל הרחב הוא שיש
6 לאפשר הגשת ראיה, גם אם לא הוגשה במהלך דיוני השומה, כל עוד אין מדובר בניסיון
7 לנצל לרעה את ההליך השיפוטי וכאשר יש בראיה זו כדי להביא לגביית מס אמת (ראה
8 גם ע"מ 12-09-26719 משעל נ' פקיד שומה כפר סבא (טרם פורסם) בו הצגתי בהרחבה
9 את עמדתי בסוגיה זו הנוגעת להרחבת חזית ולהגשת מסמכים שלא הוצגו בשלב
10 השומתי). שלא כטענת המשיב, איני סבור כי התנהלותו של המערער דנן מלמדת בהכרח
11 על ניסיון לנצל לרעה את ההליך השיפוטי, גם אם עולה ספק מסוים בדבר מידת שיתוף
12 הפעולה של המערער עם המשיב, במיוחד בכל הנוגע למסמכים, שלפי הנטען נמסרו
13 לרואה החשבון הקודם שלו ואשר כיום לא ניתן לאתרם.
- 14 שלישית, משהוגשו המסמכים, היה סיפק בידי המשיב לבדוק אמיתותם, וככל שהיה
15 מוצא כי צ'קים אלה אינם משקפים תשלום לכסל, חזקה כי היה מגיש ראיה על כך לבית
16 המשפט או חוקר את המערער בעניין זה.
- 17 יוצא אפוא, כי איני מוצא בסיס בדין שלא להתיר את הגשת צילומי השיקים כראיה
18 בערעור זה.
- 19 34. באשר למשקל שמצאתי ליתן לראיה זו של צילומי הצ'קים - אציין, כי אכן שניים מתוך
20 אותם שלושה צ'קים אינם לפקודת כסל, כאשר צ'ק אחד אף שולם בתחילת שנת המס.
21 יתר על כן, המדובר בצ'קים בסכומים "עגולים" שאינם תואמים את סכומי העמלות כפי
22 שדווחו. עם זאת, מצאתי לנכון לקבל את עדותם של האחים בנוגע ליחסי האמון ביניהם,
23 שבגינם מועברים סכומים על חשבון התמורה, כאשר ההתחשבויות הסופית נערכת בסוף
24 השנה כפי שתואר בעדותם.
- 25 לכך יש להוסיף כי המערער הבהיר שמרבית התשלומים משקפים הפניות של לקוחות
26 "ישנים" בעלי פוליסות מתמשכות (ראה תרשומות מיום 21.1.2013, עמ' 5), באופן היכול
27 לסבר את האוזן באשר לעובדת היותם של סכומי העמלות דומים בכל שנות המס
28 שבערעור, כמו גם בנוגע לאפשרות לשלם תשלומי ביניים על בסיס הערכה. מצאתי אף



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-02-47997 פרקו נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

- 1 לנכון לקבל את עדות האחים לפיה ביקש אח המערער להעביר תשלומים מסוימים
2 לצדדים שלישיים במסגרת התחשבנות שהייתה לו עמם, כאשר כסל היא זו המוציאה
3 את החשבונית. עדות זו של המערער ואחיו לא נסתרה בחקירה נגדית ועל כן נותרה על
4 כנה, כאשר המשיב לא הציג כל ראיה אחרת שיש בה כדי לשלול את גרסת המערער בעניין
5 זה.
- 6 35. אשר לשכר הילדים אישר המערער כי אין לכך ביטוי בדפי חשבון הבנק, אך יתכן שמשך
7 סכום גבוה יותר שמתוכו שולמה משכורתם.
- 8 ילדי המערער העידו על עבודתם בעסקו של אביהם. לדבריהם עבודתם היתה בעיקרה
9 עבודה משרדית, כאשר אחד הילדים אף למד באותה עת לצורך קבלת רישיון כסוכן
10 ביטוח, כך שעבודתו במשרדו של אביו השתלבה בלימודיו. את שכרם קיבלו במזומן או
11 בצ'ק.
- 12 36. בכל הנוגע לשירותי המשרד ("שירותי משרד כסלי") מסר העד כי תשלום זה נעשה בגין
13 שימוש בחדר הישיבות של כסל ולצורך פגישה עם לקוחות או לקוחות פוטנציאליים.
14 המערער לא יכול היה להסביר כיצד בוצע התחשיב, כמו גם מדוע לא מתקיימת זיקה
15 מובהקת בין סכום ההוצאה האמורה ובין סכום ההכנסה בכל שנה.
- 16 37. מעדותה של המפקחת שדנה בהשגה, עלו ממצאים אלה:
- 17 א. העדה לא ראתה את התרשומת שהוכנה על ידי המפקחת בשלב א' בעת ביקור
18 במקום העסק, שכן תרשומת זו לא הייתה בתיק.
- 19 ב. העדה לא ראתה את הסכם השומה הקודם שנחתם בשנת 2004, אלא רק לאחר
20 הוצאת הצו. לגישתה הסכם זה אינו רלוונטי לשומה דנן.
- 21 ג. העדה אינה יודעת מה היה בדיון שנערך עובר לחתימת הסכם השומה בשנת 2004
22 ובכלל זאת אף אינה יודעת האם האמור בתרשומת מיום 29.3.2004 בהתייחס
23 ל"הוצאות עמלות וייעוץ" אכן מתייחס להוצאות מסוג ההוצאות דנן, כלומר
24 תשלומים לכסל בגין הפניית לקוחות.
- 25 ד. העדה אינה שומרת אצלה את כל החומר שבו עשתה שימוש לצורך בדיקותיה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-02-47997-02 פרקו נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

- 1 ה. העדה אישרה כי במהלך הדיון בהשגה נאמר לה על ידי מייצגי המערער כי כל
2 החומר הרלוונטי נמסר בשלב א', אך העדה ביקשה כי כל החומר יומצא לה אף אם
3 הומצא קודם לכן.
- 4 ו. העדה הסבירה כי במהלך הדיון בהשגה כל שעמד בפניה הוא דף חשבון בנק לשנת
5 2007 בו נרשם תשלום בסך 500,000 ₪, כאשר תשלום זה משולם מראש מבלי
6 לדעת האם בסופו של דבר אכן יש לשלמו, ולפיכך נדרשה לבחון האם ההוצאה הזו
7 הכרחית לייצור הכנסה ושחברת כסל אכן הפנתה לקוחות למערער, ובלשונה (ע'
8 30 ש' 34): **"זה הדבר היחיד שהייתה אפשרות בידי להוכיח האם ההוצאה בייצור**
9 **הכנסה"**. לדבריה הבדיקה היחידה שעשתה היא האם כסל אכן דיווחה על הכנסות
10 אלו מעמלות. בדיקתה העלתה כי הכנסתה של כסל באותן שנים היא בגובה אותן
11 עמלות, אך לגישתה אין בכך ללמד על תשלום ההוצאה נשוא הערעור, אלא לכל
12 היותר על כך ש"אולי זה מספר שדומה להוצאה".
- 13 ז. העדה ציינה כי מה שעורר את הצורך לבחון את ההוצאה היא העובדה שהעמלה
14 היא תמיד בגובה של 50% מההכנסה בידי המערער. בהקשר לכך יש להעיר כי
15 כעולה מדוחותיו של המערער הוצאות העמלה נותרות קבועות במהלך שנות המס
16 שבערעור, אך חל גידול בהכנסות הכוללות. אשר לדוחות כסל (מש/3) הרי שמהן
17 עולה כי זו אכן סיימה את שנות המס הרלוונטיות בהפסד.
- 18 יש לציין כי בחקירתה החוזרת התבקשה העדה להתייחס לסוגיית הפסדי כסל, וכן
19 נשאלה האם נערכה בדיקה בעניין זה גם בשנות המס הקודמות, אך העדה השיבה
20 כי היא אינה יודעת (ע' 37, ש' 1 - 14).
- 21 38. עיון במסמכים שהוגשו לבית המשפט מוביל למסקנות עיקריות אלו:
- 22 א. שני הסכמי שומה נחתמו עם המערער.
- 23 האחד בשנת 1999 ובהתייחס לשנות המס 1995 ועד 1998. בהסכם זה הוספה
24 להכנסה משכורת בת הזוג וכן תואמו הוצאות שונות בסכומים זניחים. המערער
25 צירף לתצהירו את מכתבו של המערער לרו"ח גרינברג המרכז את סכומי העמלות
26 והסכום לו זכאית כסל בהתייחס לשנת 1997 וכן רשימת לקוחות ובה סימון
27 לקוחות השייכים לגופים שהופנו על ידי כסל בשנה זו. יש להעיר כי הן מההסכם



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-02-47997 פרקו נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

1 והן מהמסמכים המצורפים לא ניתן ללמוד האם הם אכן הובאו בפני המפקחת
2 שחתמה על הסכם השומה והאם סוגיית תשלום העמלה לכסל אכן נדונה ובאיזה
3 היקף.

4 **ב.** ההסכם השני נחתם בשנת 2004 בהתייחס לשנות המס 2000 ועד 2003. בהסכם זה
5 הוספה הכנסה מעסק, ותואמו הוצאות שכר עבודה. בתרשומת הדיון שנערך
6 לקראת חתימת ההסכם נאמרו דברים אלה: **"המייצג נשאל לגבי הוצאות**
7 **שנדרשו בדוחות השנתיים הוצ' עמלה וייעוץ.... לדברי המייצג הנישום טוען**
8 **שיש לו הוצאות עבור עמלות בגין הפניית לקוחות למשרדו"**.

9 **ג.** בתרשומת הדיון בהשגה (נספח ח לתצהיר מטעם המשיב) הסביר המערער כי
10 הסיבה לכך שהוא משלם לאחיו עבור הפניית לקוחות, אך לא לאף גורם אחר (כך
11 אף העיד בעדותו בבית המשפט, ראה ע' 16, ש' 20) היא, כי מדובר **"בהסדר שבוצע**
12 **כשהייתי עדיין סוכן מתחיל ומכיוון שמדובר באנשי עסקים עם מצב**
13 **סוציאקונומי גבוה מעל הממוצע, אנשים שהסבירות שהייתי מגיע אליהם**
14 **נמוכה, כך בנינו את ההסדר"**. עוד הסביר כי הוא מעביר את העמלה לאחיו כל עוד
15 הפוליסה "חיה".

הכרעה

הרחבת חזית

18 39. לטענת המשיב מתוך מסמך פירוט הנימוקים לקביעת השומה, אשר צורף לצו עליו הוגש
19 הערעור, ניתן ללמוד, בניגוע לנטען על ידי המערער, כי המשיב ביסס את השומה אף על
20 הטענה כי הסכומים הנדונים לא שולמו בפועל. זאת הוא לומד מהאמור בסעיף 1 ולפיו
21 לא הוכח שההוצאות יצאו בייצור הכנסה, כאשר התיבה "יצאו" מכוונת גם לתשלום
22 בפועל. כן הוא מפנה לסעיף 2 בו נאמר כי "לא הוכח שאכן עמדת בהוצאות" עמלות
23 ביטוח וייעוץ" ו"שירותי משרד כסל". בנוסף הוא מפנה לתרשומת הדיון בהשגה ממנה
24 עולה כי הדיון התייחס גם לשאלת אופן ביצוע התשלום (עמ' 6 שורה 3).

25 40. טענת המשיב בכל הנוגע לפירושה של התיבה "יצאו" אינה נראית בעיני. איני סבור כי
26 ניתן לפרשה כמתייחסת לתשלום בפועל כאשר בהמשך לכך נאמר "כאמור ברישא של



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-02-47997 פרקו נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

- 1 סעיף 17 לפקודת מס הכנסה", דהיינו כי הנימוק לאי הכרה בהוצאה נוגע לטיב ההוצאה
2 ולא לעצם קיומה.
- 3 41. עם זאת, ועל אף שניתן היה לצפות כי טענה כה מהותית, במיוחד עת נראה שהמשיב זנח
4 את טענתו האחרת לפיה אין מדובר בהוצאה בייצור הכנסה, תוצג באופן חד משמעי
5 וברור, ולא שיהא ניתן ללמוד עליה אך ורק בין השיטין, נראה לי כי הנימוק לפיו "לא
6 הוכחת שעמדת בהוצאה" אכן יכול להתפרש כמתייחס לעצם ביצוע התשלום. לכך יש
7 להוסיף כי כבר נפסקה מימים ימימה הלכה לפיה אין לדקדק עם פקיד השומה בכל הנוגע
8 לטענות המועלות על ידו בהליך, אף שלא נזכרו באופן מפורש וברור בנימוקי השומה
9 (ע"א 135/67 פקיד שומה תל אביב נ' חיים פורת, עורך-דין, כא(2) 411 (31.10.1967)).
- 10 כן נפסק כי פקיד השומה רשאי להעלות טענות עובדתיות חדשות כתגובה לטענות
11 שהועלו מטעם המערער במסגרת כתבי טענותיו ובמהלך הדיון בבית המשפט, כל עוד יש
12 בכוחן כדי לתרום לגילוי חקר האמת (ע"א 1124/03 גני עופר בניה והשקעות בע"מ נ'
13 פקיד שומה ת"א (פורסם בנבו, 24.1.2005)), שכן על בית המשפט מוטלת החובה, כלפי
14 הנישום וכלפי הציבור בכללותו, לוודא שהשומה תהא שומת אמת, וזאת בכפוף לכך
15 שזכויותיו של המערער לא יקופחו. יש לציין כי בשל אותו ערך חשוב של תשלום מס
16 אמת, הוחלה גישה ליברלית זו גם כאשר הנישום הוא המבקש להוסיף טענות עובדתיות
17 חדשות (וכפועל יוצא מכך אף ראיות חדשות) בכפוף לכך שלא יהיה בדבר משום ניצול
18 לרעה של ההליך השיפוטי כפי שנקבע בעניין רובומטיקס הנ"ל. ואם נכון הדבר בכל הנוגע
19 לטענות עובדתיות חדשות, כך הדבר בוודאי בהתייחס לטענות שנטענו בהליך השומה אף
20 שלא נטענו באופן ברור ומפורש או שנטענו אך ורק בשפה רפה.
- 21 על כן, איני מקבל את טענת המערער באשר להרחבת חזית.
- 22 **האם ההוצאה שולמה בפועל, והאם שולמה בגין הפניית לקוחות?**
- 23 42. על תשלום ההוצאה בפועל ועל היותה משולמת בגין הפניית לקוחות, העידו המערער
24 ואחיו. התרשמתי לחיוב מעדותם, וחזוק מסוים לכך ניתן למצוא בדפי החשבון
25 ובצילומי הצ'קים שהוגשו לתיק בית המשפט, אשר כפי שקבעתי לעיל, יש מקום לקבלם
26 כראיה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-02-47997 פרקו נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

43. המשיב מיקד כאמור את עיקר טענתו בדבר עצם תשלום ההוצאה, הגם שהעלה טענות בדבר טיב ההוצאה ומטרתה, תוך שהוא מפנה לעובדה כי לא הוצג בפניו הסכם בין המערער ואחיו בנוגע לתשלום העמלה, וכי לא ברור טיבה של אותה רשימה שהוצגה ואשר בה סומנו הלקוחות הקשורים לגופים שהופנו למערער באמצעות כסל.
- אלא שגם בעניין זה אני סבור שניתן לקבל את עדות המערער, שהייתה, כאמור, מהימנה בעיני, ואף עומדת במבחן ההיגיון והסבירות, לפיה רשימה זו נשלחה לו מחברת הביטוח וזאת לצורך תשלום העמלות לו הוא זכאי. כן אמינים בעיניי דברי המערער ואחיו כי על בסיס אותה רשימה ערכו הם התחשבות, כאשר המערער סימן באותה רשימה את הלקוחות שהופנו אליו מאחיו. אציין כי רשימה במתכונת דומה הוכנה לצורך חישוב ההוצאות שנוכו בשנת 1997 כפי שעולה ממכתבו של המערער לרו"ח גרינברג בהתייחס לעמלות בשנה זו, וכי על פניו נראה שמדובר במכתב שהוכן בזמן אמת והמשקף התחשבות אמת בין שני האחים, אשר מבוססת על יחסי אמון ביניהם.
44. אעיר כי העובדה שמדובר בתשלומים המשולמים בין קרובי משפחה היא בוודאי סיבה ראויה לבחון את טיב התשלום וגובה התשלום על מנת לוודא כי מדובר בתשלום אמת ובהוצאה שאכן מיועדת לשם ייצור הכנסה. אלא שבאותה מידה יחסי קרבה אלה יכולים להסביר התנהלות שאין לצפות לה בין צדדים שאינם קשורים, כגון העובדה שאחיו של המערער לא דקדק עמו בעת עריכת ההתחשבות בשל יחסי האמון ביניהם, וכי בהתאם לאותם יחסי קרבה היה מוכן המערער להעביר תשלום לצד שלישי כפירעון העמלה על פי בקשת האח.
45. איני מתעלם מכך שהנטל להוכיח שההוצאה אכן הוצאה בפועל, וכי מדובר בהוצאה המותרת בניכוי על פי סעיף 17 לפקודה, מוטל על כתפי המערער.
- עם זאת, מהחומר שבפני עולה כי תשלומי העמלות מהסוג הנדון כאן עמדו לבחינת המשיב בעת חתימת הסכמי השומה הקודמים, ועל פני הדברים נראה כי המשיב לא העלה טענה כי לא שולמו בפועל או כי אינם בגדר הוצאה בייצור הכנסה.**
- כאמור, כך העיד רואה החשבון מטעם המערער ומצאתי כי יש מקום לקבל עדותו. כך גם עולה מרשימת הלקוחות שהוכנה בהתייחס לשנת 1997 שצורפה למכתבו של המערער שהופנה לרו"ח גרינברג, ומהאמור בהסכם משנת 2004 כפי שהובאו לעיל. טענת המשיב



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-02-47997 פרקו נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

- 1 לפיה אין לדעת האם מדובר באותן הוצאות עמלה לחב' כסל אינה סבירה לאור הנסיבות
2 כפי שהוכחו בפניי.
- 3 46. המערער טען כי המשיב הכיר בתשלומים לכסל כהוצאה כל עוד כסל הייתה חברה
4 מרוויחה ושולם בגינם מס, אך סירב לעשות כן בשעה שכסל דיווחה על הפסדים, וכי אין
5 מדובר בשיקול ענייני.
- 6 איני מקבל את הטענה כי המשיב הפעיל שיקול דעת בלתי ענייני בהעדר כל סימוכין
7 לטענה זו. יתר על כן, תתכן טענה לפיה ראוי שהמשיב לא ישחית זמנו בעריכת שומות
8 שתוצאתן אינה מניבה תוספת מס לאוצר המדינה, כשם שנכונה היא הטענה שהעלה
9 המשיב בסיכומיו ולפיה כל שנת מס עומדת בפני עצמה, ואין פקיד השומה כבול
10 בשומותיו לשנים הקודמות.
- 11 **עם כל זאת, ניתן היה לצפות כי מקום בו פקיד השומה מבקש לשנות את אופן טיפולו**
12 **בשומות הנישום כפי שנערכו בשנים עברו, במיוחד כאשר שומות אלה הן שומות**
13 **בהסכם, לכל הפחות יטרח ויבחן מה עמד מאחוריהן ועל שום מה קבע מה שקבע**
14 **בשעתו, ועל שום מה מבקש הוא כיום לשנות קביעתו.**
- 15 האם מדובר בטעותו שלו? האם מדובר בטעות בשיקול דעת או בטעות אחרת? האם
16 מדובר בהטעיה? האם מדובר בעובדות חסרות? נכון הדבר ביתר שאת כאשר אין מדובר
17 בשאלה משפטית, או שאלה המערבת משפט ועובדה, אלא בשאלה עובדתית מובהקת,
18 ובמקרה דנן – האם שולמו ההוצאות בפועל. ניתן היה לצפות כי המשיב יבחן עובדות
19 אלו. האם הייתה לנישום סיבה לתאר את העובדות כפי שתוארו על ידו? האם הנישום
20 עקבי באופן תיאורו את העובדות? האם נערכו בדיקות על ידי פקיד השומה ואם כן, אילו
21 בדיקות ובאיזה היקף? האם חל שינוי במצב העובדתי? מהו היקפו של אותו שינוי? אלא
22 שבמקרה שבפני, לא כך פעל המשיב. למעשה, המשיב התעלם מכל שאירע בשנים
23 קודמות, לא נתן לכך הסבר מניח את הדעת וביקש כי בית המשפט יתעלם אף הוא מדרך
24 הטיפול בהוצאות העמלות בשנים קודמות. לא מצאתי לנכון לנהוג באופן זה.
- 25 47. יש לתת את הדעת לכך שהמשיב טוען בסיכומיו כי המערער ואחיו עשו יד אחת לשם
26 העלמת מס על ידי יצירת מצג שווא של תשלומים בגין הפניית לקוחות באופן המקטין
27 הכנסתו החייבת של המערער. אלא שברור כי אם תשלומים כדוגמת אלה שולמו במהלך
28 שנים רבות, לרבות בשנות המס שבהן כסל שילמה מס על העמלות, יהא קשה יותר להניח



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-02-47997 פרקו נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

- 1 את מה שמבקש המשיב להניח, דהיינו כי מדובר בהתנהלות שמטרתה להעלים מס; אין
2 זה סביר כי המערער ואחיו נערכו לפני שנים רבות לקראת אותו יום שבו לכסל יהיו
3 הפסדים אותם תוכל לקזז כנגד הכנסותיה. לכל הפחות, וכאמור, היה לצפות כי בנסיבות
4 אלה יבחן המשיב מה עמד ביסוד הסכמי השומה בשנים הקודמות.
- 5 48. כאמור, במקרה דנן סבר המשיב כי לשנות המס הקודמות אין כל רלוונטיות, וכי הוא
6 כלל אינו נדרש לבחון מה עמד מאחורי הסכמי השומה הקודמים. כך העידה המפקחת
7 (ע' 26, ש' 9 – 34; ע' 27, ש' 1 – 5):
- 8 ש. אני מפנה אותך לנספח 1 לתצהירו של מר פרקו, אני מפנה להסכם מיום
9 20.7.04 שחתום ע"י הגב' גורן עופרה, את ההסכם הזה את מכירה?
10 ת. **ראיתי אותו אחרי שהוצאתי את השומות בצו.**
11 ש. את גם מכירה את הטענה של המערער שאותה סוגיה שעומדת היום לפתחו
12 של בית המשפט בכל מה שקשור בעמלות שהעביר לחברת כסל, אותה סוגיה,
13 נדונה כבר ב- 2004 ע"י הגב' גורן ולאחר שהיא נדונה נחתם הסכם השומה
14 ואושרו לו כל העמלות ששולמו למר כסל?
15 ת. **ממש לא.**
16 ש. זה לא נכון?
17 ת. **לא, לא, לא. מההסכם הזה לא עולה שהיה אישור מוחלט, לא.**
18 ש. נעבור לעמוד השני של הנייר,
19 ת. **אין לי מושג מה היה בדיון.**
20 ש. מרץ 2004 לפני ההסכם – אני מפנה אותך לפסקה השלישית, לתרשומת מיום
21 29.3.04, תרשומת שלכם של מס הכנסה, לפסקה השלישית באמצע, המייצג
22 נשאל לגבי הוצאות שנדרשו בדוחות, עמלות ייעוץ על סך 442,820 ₪ וכיו"ב.
23 תאשרי לי שאת כמו שאמרת מקודם אחרי שאת מוציאה את השומות ערה
24 לכך שהסוגיה שמופיעה פה קשורה בחברת כסל.
25 ת. **עוד הפעם,**
26 ש. הסוגיה של העמלות
27 ת. **איפה כתוב פה כסל?**
28 ש. האם נכון שאת יודעת בזמן אמת אחרי שהוצאת את השומה שמדובר פה
29 בחברת כסל?
30 ת. **ממש לא. לא הבנתי מה השאלה.**
31 ש. חוזר על השאלה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-02-47997 פרקו נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

- 1 **ת. לא. אני לא יודעת בשנים שטיפלתי אם זה כסל אז אתה רוצה שאני אדע על**
2 **משהו שלא טיפלתי?**
- 3 **ש. מע/3 אותו פרוטוקול של גב' סילבי.**
4 **ת. לא ראיתי אותו.**
- 5 **ש. רשום "חברת כסל מפנים לקוחות" בפסקה באמצע, כשאני אומר מס הכנסה,**
6 **את, יודע שחברת כסל זו החברה שאליה מפנים את העמלות. הפרוטוקול**
7 **שלכם שנכתב בכתב ידה**
- 8 **ת. על מה אתה רוצה שאני אעיד (במקור – העיד)? על מה שלא ראיתי קודם? זו**
9 **הבנת הנקרא פה. אני הגעתי כנציגה של הרשות.**
- 10 **49. בהמשך לכך, כאשר ב"כ המערער הטיח בפני המפקחת שפקיד השומה הכיר בהוצאות**
11 **אלו במסגרת הסכמי השומה הקודמים היא השיבה (ע' 30, ש' 4 - 11):**
- 12 **ת. בשביל לענות על השאלה הזו אני צריכה לראות דוח רווח והפסד של**
13 **השנים שאתה מפנה אותי ששם בדוח יהיה כתוב תשלום עמלות לחברת כסל.**
14 **רק מתוך הדוח רווח והפסד.**
- 15 **ש. בדקת את הדוח?**
- 16 **ת. של 2004 לא. זה לא רלוונטי. אני בודקת את השנים הרלוונטיות. כאשר אני**
17 **מפעילה את שיקול הדעת שלי לפי החוק הם אך ורק על פי מסמכים שאני**
18 **מוצאת לנכון לבדוק ועל פי אסמכתאות ובפניי בשלב הדיונים בהשגה לא עמדו**
19 **בפניי שום דבר שהצביע למעט פלט של חשבון בנק שהנישום מראה ומסביר**
20 **לי שהוא נתן אותו בתחילת 2007 והוא טוען שהוא נתן אותו מראש עבור כל**
21 **2007 בלי לדעת אם בספו של דבר יגיע לו או לא. אין לי שום אסמכתא על מה**
22 **הוא נתן לי....**
- 23 **50. כאמור, גישה זו של המשיב אינה נראית בעיני. המשיב אכן אינו כבול לשומות שנות מס**
24 **קודמות, כאשר כל שנת מס עומדת בפני עצמה. אך כאשר הנישום מעלה טענה, שאינה**
25 **משוללת יסוד על פניה, ובוודאי כאשר לטענה זו אחיזה, ואפילו אחיזה לכאורית,**
26 **במסמכים, כי בשנות המס הקודמות נדונו והוכרעו אותן סוגיות העומדות לדיון גם בשנת**
27 **המס הנוכחית – לא ניתן לומר כי שנות המס הקודמות אינן רלוונטיות, וכי אין כל צורך**
28 **לבחון, למצער בחינה ראשונית, מה נדון ומה הוכרע. נראה לי כי הכלל לפיו כל שנת מס**
29 **עומדת בפני עצמה, כבודו במקומו מונח, אך הוא אינו פוטר את המשיב ממתן הסבר**
30 **מניח את הדעת בפני בית המשפט מדוע, בנסיבות בהן בחן לכאורה בעבר סוגיה עובדתית**



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-02-47997 פרקו נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

- 1 מסוימת וקבע לגביה עמדה, מצא לנכון, דווקא בשנות המס שבערעור, לשנות מעמדתו.
2 שאם לא נאמר כן, ישורבב אלמנט של שרירותיות בהתנהלות המשיב, ולכך אין מקום.
- 3 51. דומה בעיני כי גישתי עולה בקנה אחד עם הכלל בדבר "השתק שיפוטי". אמת כי משמעות
4 הכלל הוא כי על פקיד השומה להימנע, מלבד במקרי גבול, מלהוציא שומות סותרות
5 (ראה ע"א 490/13 + ע"א 7773/13, **יצחק פלומין ואח' נ' פקיד השומה חיפה**
6 (24.12.2014) וכן ע"א 6181/08 **וינקור נ' ממונה מע"מ עכו** (28.08.12)) וספק אם ניתן
7 לומר ששומה בשנה אחת שבה הוכר סוג מסוים של הוצאות, "**סותרת**" שומה בשנה
8 אחרת שבה הוצאות מאותו סוג לא הוכרו, בעיקר בשים לב לעקרון לפיו כל שנת מס
9 עומדת בפני עצמה.
- 10 ואולם נראה לי כי תנאי לחופש פעולה זה בהתנהלות הרשות הוא שזו האחרונה, לכל
11 הפחות, תגלה דעתה, בצורה ברורה ותוך שקיפות מלאה, על שום מה שינתה את טעמה.
12 אם לא תעשה כן, קיים, כאמור, חשש שהרשות תיתפס בעיני ציבור הנישומים כפועלת
13 באופן שרירותי, ובהתעלם, ללא כל הסבר המניח את הדעת, מפעולותיה ומעשיה בעבר.
14 קבלת התנהלות זו תיפגע בטוהר ההליך המשפטי ובאמון הציבור במערכת המשפט,
15 כאשר מניעת הפגיעה בערכים חשובים אלה היא הרי התכלית העומדת ביסוד כללי
16 ההשתק.
- 17 52. במקרה שלפני המשיב לא טען כל טענה בהתייחס לנסיבות חתימת של הסכמי השומה
18 הקודמים, באופן המצדיק שינוי טעמו בנוגע לניכוי ההוצאות; **המשיב כלל לא בדק את**
19 **הנסיבות העומדות מאחורי חתימת הסכמי השומה.**
- 20 53. לפיכך, משלא נתן המשיב כל הסבר להתנהלותו בשנות המס הקודמות, ומשעה שלא
21 נסתרה טענתו של המערער, שמוצאת לה אחיזה, ולמצער ראשית אחיזה, בלשון אותם
22 הסכמים והמסמכים שנערכו באותה עת, לפיה גם בשנים הקודמות נדונה והוכרעה
23 סוגיית ההוצאות מהסוג הנדון כאן, לא ניתן לקבל את טענת המשיב כי בשנות המס
24 שבערעור המצב העובדתי הוא אחר.
- 25 54. למען הבהר כל ספק אציין כי מסקנתי דלעיל כוחה יפה רק בהתייחס לשנות המס
26 שבערעור, ואיני קובע כל מסמרות בכל הנוגע לניכוי ההוצאות מהסוג דן בשנות המס
27 הבאות. ראשית, על שום שגם אם התיעוד החלקי הקיים בנוגע לתשלומי העמלה בשנות
28 המס שבערעור מספק בנסיבות העניין, אין זה הכרח כי יהא זה תיעוד מספק לצורך שנות



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-02-47997 פרקו נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

1 מס אחרות, במיוחד כאשר המשיב כבר גילה דעתו בדבר ניכוי אותן הוצאות; שנית, על
2 שום שאין דבר המונע מהמשיב לבחון ולבדוק כיום את התנהלותו באותן שנות המס
3 הקודמות ולהבהיר על שום מה אין הוא פועל באותה דרך גם בשנות מס אחרות;
4 שלישית, וכפי שכבר ציינתי, עדיין יוכל המשיב לטעון כי גם אם ההוצאה אכן שולמה
5 בפועל, וגם אם שולמה בגין הפניית לקוחות, מדובר בסכום הוצאה שאינו סביר. כמובן
6 שגם בעניין זה יש לזכור את העיקרון לפיו כל שנת מס עומדת בפני עצמה ובנסיבות העניין
7 וככל שהמשיב יבאר וינמק השינוי בעמדתו, ככל שיהא שינוי, אף נראה כי לא תעמוד
8 למערער טענת השתק.

9 ניכוי מס במקור וסעיף 32א לפקודה

10 55. לטענתו החליפית של המשיב אין להתיר למערער את ניכוי ההוצאה משום שהייתה חלה
11 עליו חובת ניכוי מס במקור והוא לא קיימה. המשיב מפנה לסעיף 164 לפקודה המטיל
12 חובת ניכוי מס במקור על סוג הכנסה שנקבעה בצו וכן לצו מס הכנסה (קביעת עמלות
13 ביטוח כהכנסה), התשכ"ד – 1963 (להלן: הצו).

14 להלן הוראות הצו:

15 1. בצו זה –

16 "מבטח" - כל אחד מאלה:

17 (1) אדם העוסק בעסקי ביטוח בישראל, לרבות סוכן, מורשה או

18 מתווך בעסקי ביטוח;

19 (2) קופות חולים למיניהן,

20 המשלמים עמלת ביטוח בין על חשבונם הם ובין מטעמו או על-

21 חשבונם של אדם אחר;

22 "מקבל" - אדם המקבל עמלת ביטוח, למעט מבטח כמשמעותו

23 בחוק הפיקוח על עסקי ביטוח, תשי"א-1951;

24 "עמלת ביטוח" - הסכומים המשתלמים למקבל על ידי מבטח,

25 לרבות מס ערך מוסף על פי חוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975,

26 והכל בין בכסף ובין בשווה כסף, בין במישרין ובין בעקיפין, כדמי

27 עמלה, הענקה, הקצבה, הטבה, דמי ניהול, דמי רכישה, דמי

28 גביה, החזרת הוצאות ותשלומים אחרים כיוצא באלה, למעט

29 תשלומים שעליהם חלה חובת הניכוי, לפי תקנות מס הכנסה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-02-47997 פרקו נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

- 1 **(ניכוי ממשכורת), תשי"ז-1957.**
- 2 **2. עמלת ביטוח תהיה הכנסה לענין סעיף 164 לפקודה.**
- 3 56. טוען המשיב כי התשלומים דנן נופלים בהגדרה האמורה בהיותם "תשלומים אחרים
- 4 כיוצא באלה". משכך, אין להתיר ניכוי ההוצאה לאור הוראת סעיף 32א לפקודה הקובע
- 5 לאמור:
- 6 "על אף האמור בכל דין, לא יותרו לנישום ניכוי הוצאות או הקטנת מקדמות לפי
- 7 סעיף 175(ד) בשל תשלומים שחלה לגביהם חובת ניכוי במקור, אלא אם כן הוגש
- 8 לפקיד השומה דו"ח שהנישום חייב בהגשתו על פי סעיפים 161, 166 או 171,
- 9 לפי הענין, שבו צוינו שמו, מענו ומספר תעודת הזהות של האדם אשר לו או
- 10 בשבילו שולמו התשלומים, ובחבר-בני-אדם - מספר מזהה אחר, והכל בצורה
- 11 מדוייקת המאפשרת לפקיד השומה לזהות את מקבל התשלום."
- 12 57. טוען המערער כי הצו אינו חל על תשלומים לצדדים שלישיים בגין הפניית לקוחות שאינם
- 13 בבחינת "עמלת ביטוח". ועוד הוא טוען כי אף אם היה לנכות מס במקור מתשלומים
- 14 אלה, אין בכך כדי למנוע את ניכוי ההוצאה משעה שנמסרו לפקיד השומה פרטים מזהים
- 15 של מקבל התשלום.
- 16 58. אשר לשאלת תחולת הצו, אין ספק כי המערער נופל בגדר "מבטח" בהיותו "עוסק בעסקי
- 17 ביטוח" הכולל אף "סוכן". המערער העיד על עצמו כי הוא סוכן ביטוח. אך בכך לא סגי.
- 18 השאלה היא האם כסל היא בגדר "מקבל", דהיינו האם היא מקבלת "עמלת ביטוח".
- 19 מעיון בצו עולה כי בעיקרו של דבר הוא נועד לחול על תשלומים המשולמים בין העוסקים
- 20 בביטוח, ובראש ובראשונה בין חברות הביטוח (או קופות החולים) לבין סוכני הביטוח
- 21 או אחרים העוסקים בביטוח, בתורת דמי עמלה ותשלומים דומים לכך, יהא כינויים
- 22 אשר יהא. יתר על כן, נראה כי ההגדרה המרחיבה של "מבטח" הכוללת "סוכן"
- 23 ו"מתווך", נועדה בעיקר להבטיח כי אף תשלומים המשולמים באמצעותם של גורמים
- 24 אלה ייחשבו כ"עמלת ביטוח", כפי שמובהר בהמשך ההגדרה דהיינו "המשלמים עמלת
- 25 ביטוח בין על חשבונם הם ובין מטעמו או על-חשבונו של אדם אחר".
- 26 59. לפי זאת ספק אם הדיבור "תשלומים אחרים כיוצא באלה" האמור בהגדרת "עמלת
- 27 ביטוח", נועד להרחיב את סוגי התשלומים עליהם חל הצו כדי כך שכל תשלום המשולם



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-02-47997 פרקו נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

- 1 על ידי עוסק בביטוח בזיקה כלשהי לעסקי הביטוח, ייחשב "כעמלת ביטוח". מנגד, צודק
2 המשיב בטענתו כי לשונו של הצו בוודאי סובלת גם תשלום המשולם בקשר לעסקי
3 הביטוח למי שאינו עוסק בביטוח, במיוחד כאשר קיימת זיקה מובהקת בין אותו תשלום
4 לבין העמלה המשולמת לסוכן הביטוח מחברת הביטוח. במקרה שלפני ברי כי קיימת
5 זיקה מובהקת מסוג זה, כאשר הלכה למעשה חולק המערער עם כסל את דמי העמלה
6 המתקבלים על ידו מחברת הביטוח.
- 7 60. עם זאת, אינני רואה צורך להכריע בשאלת תחולת הצו האמור על התשלומים דנן, שכן
8 גם אם צודק המשיב בטענתו כי קיימת חובת ניכוי מס, הרי שנראה כי בנסיבות המקרה
9 שלפני סעיף 32א לפקודה אינו מונע ניכוי ההוצאה אף אם המערער לא קיים חובתו לנכות
10 מס במקור, שכן נמסרו לפקיד השומה פרטיו של מקבל התשלום.
- 11 61. בעמ"ה 5024/96 יקוטי אברהם נ' פקיד שומה עכו, מיסים ט/2 (אפריל 2002) ה-15
12 נאמרו בעניין זה על ידי בית המשפט הדברים הבאים:
- 13 "סעיף 32א' לפקודה מהווה סנקציה אחת מבין שורה של סנקציות אזרחיות
14 מנהליות ופליטיות בשל אי ניכוי מס, אי העברת מס שנוכה ואי דיווח על ניכוי
15 (ראה מנחם כהן, דיני מיסים, כרך ב' ע' 2917). סנקציה זו יש לפרש לדעתי על
16 דרך הצמצום, בשים לב לכך שהיא "מערכת מין בשאינו מינו", במובן זה שמתוך
17 רצון "להעניש" את הנישום מעוותים את תמונת ההכנסה החייבת של הנישום
18 וכן בשים לב לכך שקיימות סנקציות נוספות ישירות יותר, כגון הוצאת שומת
19 ניכויים לפי סעיפים 167; 173 וכן הסנקציה הפלילית...
- 20 סעיף זה זכה לפרשנות שונות בפסק דין של כב' השופט א. פלפל בעמ"ה 255/89
21 ניניו נ' פ"ש רחובות פד"א י"ט 144. באותו מקרה נמנע הנישום מלנכות את המס
22 מקבלני המשנה שלו. לטענת הנישום, הסעיף אינו חל במקרה בו טוען הנישום
23 שהוא לא מילא את חובת הניכוי, אלא הסתפק בהגשת הדו"ח בו מופיעים
24 הפרטים הדרושים לגבי מקבלי התשלומים. הטענה נדחתה. לדעת בית-המשפט
25 חובת הגשת הדו"ח היא משנית לחובת העברת הניכויים. ההפניה של סעיף 32א'
26 לסעיף 166 לפקודה הקובע, כי משניכה אדם מס במקור עליו להעבירו לפקיד
27 השומה להגיש לו דו"ח על כך, משתמע מכך לדעת בית-המשפט, כי חובת הגשת
28 הדו"ח כרוכה בחובת התשלום.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-02-47997 פרקו נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

- 1 עוד סבור בית-המשפט, כי לא ייתכן שמטרת סעיף 32א' היא קבלת אינפורמציה
2 על מקבלי התשלומים ותו לא, אלא מטרתו היא לשמש כלי שבאמצעותו תיכפה
3 על הנישום חובת הניכוי במקור והעברתו לפקיד השומה.
- 4 פסק דין זכה לביקורת מפי מי שהיה נציב מס הכנסה עו"ד דב נייגר, במאמרו
5 "הרהורים בעקבות הילכת ניניו" מיסים ה/3 א-18, הסבור שמטרת הסעיף היא
6 מצומצמת יותר והיא הבטחת זיהוי מקבל התשלום. לשון אחרת, הדגש הוא על
7 הדיווח הראוי ולא על גביית הניכוי והעברתו.
- 8 יצוין, כי שלטונות מס הכנסה עצמם נקטו במדיניות מצמצמת לגבי הפעלת סעיף
9 32א'. כפי שמציין כהן בספרו הנ"ל (שם) ע' 2921, הרי מוחלת הסנקציה שבסעיף
10 הנ"ל, רק כאשר הדיווח לקוי באופן כזה שאין באפשרות פקיד השומה לזהות
11 בצורה מדויקת את מקבל התשלום. אם נעשה דיווח כדיון, ואף אם לא הועברו
12 תשלומי הניכויים במקרה שלא נוכה מס, יש להפעיל רק את סעיף 167 לפקודה.
13 אין בדעתי ללכת בעקבות הפרשנות בו נקט פסק-דין ניניו. ואלה טעמי:
- 14 (א) כותרת סעיף 32א' מדברת על סייג להתרת ניכויים בשל "דיווח לקוי".
- 15 (ב) סעיף 32א' הוסף בתיקון 66 לפקודה (ס"ח 1135 מיום 26.2.85 ע' 43). בדברי
16 ההסבר לה"ח (1696 מיום 22.10.02 ע' 4), מושם הדגש על כך שנוצר כלי
17 להבטחת קבלת מידע על מקבל התשלום ע"מ שניתן יהיה לגבות ממקבלי
18 התשלומים את המס המגיע.....
- 19 לדברי הסבר אלה, משקל רב, בשים לב לכך שהנוסח שהתקבל בסופו של דבר,
20 השמיט מילים שהיו נותנות אולי מקום למתן פרשנות אחרת. כוונתי, למילים
21 "אלא אם הועבר לפקיד השומה סכום המס שצריך היה לנכותו -", שהופיעו
22 בהצעת החוק ואינן מופיעות בנוסח שבחוק.
- 23 (ג) כפי שציין בצדק עו"ד דב נייגר במאמרו הנ"ל, הסנקציה לפי סעיף 167 היא
24 קשה ומכאיבה, שכן היא מבוססת על גילום המס לפי השיטה הישראלית (עמ"ה
25 302/67 קיבוץ שומרת פד"א א' 432) ובמישור הפלילי, קיימות הסנקציות
26 בסעיפים 9-218 שבגינן מוטלים עונשים חמורים, לרבות עונשי מאסר.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-02-47997 פרקו נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

62. מאמץ אני מסקנתו של בית המשפט בעניין יקוטי הנ"ל ולפיה אין להפעיל את הסנקציה האמורה בסעיף 32א לפקודה מקום בו הנישום מסר לפקיד השומה פרטים מספקים אודות מקבל התשלום על מנת שניתן יהא לגבות את המס שלא נוכח במקור וכי אין לנקוט בסנקציה החריפה הקבועה בסעיף זה בהתחשב בסנקציות האחרות המוטלות עליו ממילא.
63. יתר על כן, בנסיבות המקרה דנן, ובהתחשב בכך שבשנות המס הקודמות הטענה כי אין להכיר בהוצאה על שום אי ניכוי המס במקור, כלל לא הועלתה, מוכן אני ללכת כברת דרך נוספת על זו שבה הלך בית המשפט בעניין יקוטי, ולקבוע כי מאחר שפרטיו של המקבל היו ידועים לפקיד השומה, גם שלא באמצעות הטופס המתאים, אין לנקוט בסנקציה שבסעיף 32א לפקודה.
64. אציין בהקשר זה כי בסעיף 6טו לתצהירה העידה המפקחת כי המערער לא הגיש את טופס 856 לשנות המס שבערער ולא המציא אסמכתאות שיכולות לזהות את מקבל התשלום. באותה נשימה היא מציינת כי למקבל התשלום, דהיינו חב' כסל, לא היה אישור לפטור מניכוי מס במקור כפי שעולה מרישומי המשיב. דומני כי די בכך.
- 15 **הוצאות משכורת והוצאות "שירותי משרד"**
65. אשר להוצאות המשכורת לילדים, ועל אף שבעת ביקור בעסקו של המערער מצאה המפקחת את בתו של המערער עובדת במקום העסק, ואילו בנו האחר של המערער למד באותה עת לצורך קבלת רישיון של סוכן ביטוח, ועבודתו אצל אביו נראית כמשתלבת בלימודיו, לא הוצגה כל ראיה התומכת בטענה לפיה המערער אכן שילם משכורות לילדיו.
- המערער העיד כי שילם לילדיו שכר במזומן ובצ'קים. לתשלום במזומן לא נמצאו תימוכין בתנועות חשבון הבנק של המערער, וטענתו כי "יתכן" שמשך סכומים גבוהים יותר ושילם מתוכם לילדיו, אין בה די. המערער אף לא הציג תיעוד בהתייחס לתשלום באמצעות צ'קים. לפיכך אני סבור כי המערער לא עמד בנטל הנדרש להוכיח הוצאה זו.
66. הוא הדין בהוצאות "שירותי משרד כסל" המתייחסים, לדברי המערער, לשימוש שעשה מעת לעת בחדר הישיבות השייך לכסל לצורך פגישה עם לקוחות. לא מצאתי שעלה בידי המערער להרים את הנטל כי עמד בהוצאות אלו, ובעיקר כי אלה הוצאו בייצור



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-02-47997 פרקו נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

1 הכנסתו. המערער כלל לא יכול היה להסביר באיזו דרך נערך התחשיב על פיו שילם בעד
2 שירותים אלה, כמו גם שלא הבהיר על שום מה קיימת זיקה כלשהי בין הוצאות אלו
3 לבין הכנסותיו (פר' ע' 18, ש' 25 – 34 ; ע' 19, ש' 1 – 12).

4 סוף דבר

5 67. בכל הנוגע לעמלות ששולמו לכסל, סבור אני כי המערער עמד בנטל ההוכחה הנדרש,
6 בשים לב לעדויות והמסמכים שהוצגו בפניי, ובשים לב לכך שהוצאות מסוג זה הוכרו
7 בשנות המס הקודמות, והמשיב כלל לא בדק, וממילא אף לא הבהיר, מה מקום מצא
8 לשנות טעמו בהתייחס לשנות המס שבערער.

9 68. מצאתי כי המערער לא עמד בנטל ההוכחה הנדרש בכל הנוגע לניכוי הוצאות המשכורות
10 לילדיו, או בזה הנוגע לשירותי המשרד לכסל.

11 69. בכל הנוגע להוצאות הביגוד והניקוי היבש - לא מצאתי כי קיים בסיס משפטי להכרה
12 בהוצאות מעין אלו, כפי שהבהרתי לעיל.

13 70. הערער מתקבל אפוא ברובו. המשיב יישא בהוצאות המערער בסך של 25,000 ש"ח.

14

15 ניתן היום, כ"ג שבט תשע"ו, 02 פברואר 2016, בהעדר הצדדים.

16

ד"ר שמואל בורנשטיין, שופט

17

18

19

20