



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופטת מרים מזרחי

ע"מ 141/08

ע"מ 142/08

המערערים:

1. צדוק ביבי
 2. מור יוסף מרדכי
- ע"י ב"כ עו"ד גילה בן-זאב ו/או יהושע דוד

נגד

המשיב:

פקיד שומה ירושלים 1
ע"י ב"כ עו"ד חגי דומברוביץ
מפרקליטות מחוז ירושלים (אזרחי)

פסק-דין

1. שני ערעורים שהדיון בהם אוחד על שומות ע"פ מיטב השפיטה, שהוצאו למערערים ע"י המשיב לשנות המס 2004-2005. המערערים פעלו בגדר מסעדה בשם "סטיקייט ביבי" המצויה ברח' הסדנא, בשכונת תלפיות בירושלים (להלן - "המסעדה"). הצווים הוצאו לאחר שהמשיב הגיע למסקנה, כי הדוחות שהוגשו ע"י המערערים מגלים תוצאה עסקית בלתי סבירה בהשוואה למקובל בענף המסעדות המזרחיות. הסיכומים התייחסו למערער 1, ואולם הובהר כי כל החלטה שתתקבל לגבי תחייב גם את המערער 2.

הרקע להוצאת השומה

2. המערערים ניהלו את המסעדה בשותפות, שהתקיימה מתחילת 2004 עד חודש אוגוסט באותה שנה, וממועד זה נוהלה המסעדה ע"י המערער 1 בלבד, ואילו המערער 2 עבד בה כשכיר.

עוד בטרם יצאו השומות בצו נשוא הערעורים, נערכו למסעדה ביקורות ניהול ספרי הנהלת חשבונות (ר' סעיפים 7 ו-13 לתצהירה של הגב' גולצמן, המפקחת מטעם המשיב). במהלך שלוש ביקורות נמצאו ליקויים בספרי הנהלת החשבונות של המסעדה, ובהתאם לכך נערך למערער 1 שימוע בפני סגן פקיד השומה שבסיומו הוחלט להוציא לו אזהרה לפיה, רק במידה ולא ימצא אי-רישום תקבול בתוך 12 חודשים לא יפסלו ספרי הנהלת החשבונות של המסעדה (ר' נספח ו' לתצהיר הגב' גולצמן).



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופטת מרים מזרחי

בנוסף לביקורות אלה, נערכה ביקורת ניהול ספרים בעת הליך השומה בשלב א', ובביקורת זו, לגרסת המשיב, התגלו ליקויים שונים. לשיטת המשיב, הליקויים שהתגלו הינם ליקויים מהותיים אשר בגינם היה מקום **לפסול את ספרי הנהלת החשבונות של המסעדה. דבר זה לא נעשה, בשל העובדה כי הצדדים כבר הגיעו עקרונית לידי הסכם פשרה, אשר בסופו של יום לא יצא לפועל (ר' סעיף 27 לתצהירה של הגב' גולצמן).**

3. ואולם, עובדה היא שספרי המסעדה לא נפסלו והטענה העיקרית של המערערים בערעורם היא, כי המשיב לא עמד **בחובת הצדקת השומה** המוטלת עליו במצב דברים זה, כקבוע בסעיף 155 לפקודת מס הכנסה. סעיף זה קובע:

"חובת הראיה כי השומה היא מופרזת תהיה על המערער: אולם אם המערער ניהל פנקסים קבילים... חייבים פקיד השומה או הנציב לפי העניין להצדיק את החלטתם".

4. ביסוד קביעת המשיב לפיה התוצאה העסקית שהציגו המערערים בלתי סבירה מונחת בדיקה שנערכה ע"י כלכלנית מטעמו, **גב' מזל בנמו**. מהות הבדיקה תפורט להלן. תוצאות הבדיקה גם שימשו לקביעת גובה השומה. בתמיכה למסקנתו הצביע המשיב גם על גידול הון בלתי מוסבר אצל המערער 1.

עיקר המחלוקת

5. המערערים טוענים בעיקר כי המשיב הגיע למסקנתו בדבר אי סבירות התוצאה העסקית על בסיס מדגם מנות הנמכרות במסעדה, שלא היה מדגם מייצג ושבגדרו נערכה שקילה אחת לכל מנה וזאת למספר מנות שנבחרו ללא כל ביסוס מדעי, ודי בכך בנסיבות של אי פסילת הספרים, להצדיק ביטול השומה. המערערים הוסיפו וטענו כי המשיב הגיע למסקנותיו תוך התעלמות מנתונים שהיה בהם כדי לתמוך בדו"חות שהגישו.

6. מנגד טען המשיב כי בנה את השומה על בסיס תחשיב כלכלי יסודי שנערך לאחר ביקורת בבית העסק תוך שקילת המנות שהוגשו, בחינת אופן הכנתן, הפחתת הפחת כפי המקובל ובדיקת נתוני קניית הבשר במהלך השנים נשוא השומה. ב"כ המשיב הדגיש, כי המערערים הסתפקו בתקיפת התחשיב הכלכלי האמור ולא הציגו כל תחשיב נגדי שנערך על ידם, וגם לא ביססו את טענותיהם על הנתונים המצויים



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופטת מרים מזרחי

ברשותם. עוד טען המשיב כי המערער 1 לא סתר את השומה החלופית שיצאה לו בגין גידול ההון ע"י הצגת ראיה מתאימה.

בחינת היסוד העובדתי לקביעת המשיב

7. לאחר שהמשיב סבר כי התגלו ליקויים שונים בניהול ספרי הנהלת החשבונות של המסעדה וכי בדו"חות השנתיים מדווח אחוז חומר גבוה מעבר למקובל במסעדות מזרחיות אחרות, החליט לערוך ביקורת כלכלית בעסק לשנים 2004-2005. ע"פ הדו"חות שהוגשו ע"י המערערים, אחוז החומר המוצהר, דהיינו התוצאה המתקבלת מחלוקת העלות המוצהרת של חומר הגלם במכירות המוצהרות נע בשנים בהן עסקינן, בין 47.8% לבין 55.2%. המשיב סבר כי נתון זה אינו אופייני לענף המסעדות. בהקשר זה הדגיש ב"כ המשיב, כי ע"פ התדריך הכלכלי המשמש אותו, אחוז החומר המוצהר עומד כמקובל על 28%, ואולם המשיב בחר שלא להסתמך על התדריך הכלכלי, אלא לערוך תחשיב ספציפי לאור **בדיקה קונקרטית במסעדה**. התחשיב נערך על ידי כלכלנית אשר עבודתה כוללת עריכת ביקורות לכל סוגי המסעדות, לרבות מסעדות מזרחיות בכל רחבי הארץ. הכלכלנית הגיעה ביום 17.4.07 לביקורת במסעדה ביחד עם בעלי תפקיד נוספים מטעם המשיב וערכה בדיקה כלכלית שבסופה הגיעה למסקנה, כי התוצאה העסקית שהוצגה ע"י המערערים אינה סבירה. כאמור, הבדיקה ביססה גם פרמטרים לחישוב ההכנסה לצורך השומה והביאה לגובה השומה כפי שנקבעה בצו.

8. ביסוד המחלוקת שלפני עומדת אפוא הבדיקה הכלכלית האמורה, והצדדים חלוקים לגבי איכותה ומשמעותה. בטרם אעבור לדון בבדיקה זו אציין, כי מקובלת עלי טענת המערערים לפיה, אין ביד המשיב להישען במקרה זה על הטענה שהיה מקום לפסול את הספרים כדי להשתחרר מחובת ההצדקה הקבועה בסעיף 155 לפקודה (למעשה ב"כ המשיב לא טען כך בסיכומיו). כל עוד שלל הבדיקות שערך המשיב לא הביאו בפועל להחלטת הפסילה, יש ביד המערערים להישען על עובדת אי פסילת הספרים המעבירה למשיב את נטל ההצדקה. ברם, אין בכך כדי למנוע את מסקנת המשיב המבוססת על הבדיקה הכלכלית שיש מקום להוציא את הצווים הנדונים. עומדות למשיב דרכים שונות להגיע למסקנתו בדבר השומה הראויה. אולם כדי לבדוק אם עמד המשיב בחובת ההצדקה במקרה זה, יש לבחון את הדרך בה הגיע המשיב לכלל מסקנותיו לאור הטענות הנוקבות שהעלו המערערים.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופטת מרים מזרחי

9. בשלב הראשון תוצג הבדיקה הכלכלית כפי שבוצעה. הבדיקה נערכה בפועל על ידי גב' מזל בנמו, שהיא בוגרת החוג לכלכלה וסטטיסטיקה מהאוניברסיטה העברית ובעלת תואר שני במנהל עסקים בהתמחות במסים. גב' מזל בנמו משמשת כמנהל תחום במחלקה הכלכלית של רשות המסים, ובמסגרת תפקיד זה הינה אחראית על תחום תמחיר המזון. היא גם ערכה את התדריך הכלכלי של אגף מס הכנסה לענף המסעדות המזרחיות. הבדיקה תוארה בתצהיר שנחתם על-ידה והוגש מטעם המשיב.

גב' בנמו הגיעה למסעדה ביום 17.4.07 עם אחרים (עובדי הרשות) מבלי שהזדהו, והקבוצה הזמינה לשולחנה שורת מנות המייצגות את המנות הפופולאריות במסעדה. רכיבי המנות נשקלו במגמה להגיע לאחוז חומר הגלם הנצרך במסעדה. במקביל נשקלו מנות דומות ממקור המסעדה (בשרים), דהיינו לפני הצלייה. ע"פ התצהיר, בחישוב שנערך - שהסתמך בעיקרו על המנות שהוצאו מהמקור בעת השקילה - הובא בחשבון פחת של ניקוי והפשרה. לגדר רכיבי המנה הוספה עלות סלטים ותוספות כגון צייפס, לאפות ושתייה. כדי להגיע לאחוז חומר כולל במסעדה נעזרה הכלכלנית בכלי עזר שנקרא **מנות ממוצעות** אותן בנתה ביצאה מנקודת הנחה שלקוח רגיל מזמין מנה ראשונה, עיקרית, אחרונה ושתייה, ומקבל בתוספת למנה העיקרית גם צייפס וסלט.

לצורך חישוב עלות המנה הכוללת (עלות החומר) השתמשה הכלכלנית בחשבוניות הקניה וכנגד נתון זה הציבה את מחיר המכירה של המנה כפי שמופיע במחירון העסק, ומכאן למדה מהו אחוז החומר במנה. המרכיבים של המנות ושל הסלטים נמסרו לה על ידי המערערים. לחישוב אחוז החומר הכללי ערכה ממוצע בין כל אחוזי החומר של המנות הממוצעות. חישוב שקלול אחוזי החומר נערך על ידי הכפלת אחוז החומר במנה באחוז הקנייה של המוצר מתוך סך קניות הבשר במסעדה.

הכלכלנית פרטה בחוות דעתה את נתוני הבדיקה ובסופה את מסקנתה לפיה, אחוז החומר הנצרך המשוקלל במסעדה הינו 27.12%, ולאחר ההתחשבות בפחת עומד על 33%.

הכלכלנית ערכה במקביל ביקורת כמותית לצרכי מס (בקל"מ), אשר לימדה כי קיים פער בין הדו"חות המוצהרים של המערערים לבין הנתונים שהיו צריכים להתקבל. בקל"מ כמותי לגב הבשר, הינו ניתוח קניות הבשר שרכשו המערערים לצורך המכירה



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופטת מרים מזרחי

במסעדה, אשר באמצעותו ניתן ללמוד בצורה אובייקטיבית כמה מנות פוטנציאליות יכלו המערערים להפיק מתוך חומרי הגלם (בשרים) שנרכשו, בהתאם לניתוח הקניות שערכה המפקחת לשנים שבערעור (נספח לתצהיר גולצמן), לאחר מציאת מספר המנות הפוטנציאליות שניתן להפיק כאמור הוכפלו מספר המנות במחיר המכירה שלהן. כמו-כן חושב מחזור ממכירת שתייה על ידי גילום אחוז חומר של שתייה. החישוב הכולל נערך לפי חומר הגלם של כל מנה תוך הכרה בפחת בגין ניקוי והפשרה, לאחר הכפלת מחיר של כל מנה ומנה במספר המנות הפוטנציאליות שניתן להפיק מתוך חומרי הגלם. כך התקבל הפדיון שהיה צריך להגיע מכלל סוגי הבשרים שנרכשו על ידי המערערים לצורך שימוש במסעדה. לפדיון זה הוסף המחזור ממכירת שתייה במסעדה. לפי שיטת חישוב זו הגיעה הכלכלנית מטעם המשיב לפדיון ההולם את שנת 2004 בסך 4,587,024 ₪. הוטעם כי בחישוב המבוסס על אחוז החומר עליו נבנתה השומה (33%) בדרך שפורטה לעיל, מגיעים לפדיון דומה לזה (4,847,127 ₪). לעומת זאת, בדוחות שהגישו המערערים לשנת 2004 הצהירו על מחזור של 2,564,636 ₪, ואילו בשנת 2005 הצהיר המערער 1 על מחזור בסך 3,361,018 ₪.

ב"כ המשיב הדגיש כי מהאמור לעיל עולה שגם בכלי הנוסף שבו עשתה הכלכלנית שימוש (בקל"מ כמותי), נמצא כי דיווחי המערערים אינם מדויקים, ובהתאם לנתוני קניית הבשר שהם רכשו ועליהם הצהירו בדוחותיהם, היה עליהם להגיע לפדיון גבוה יותר מזה שהוצהר.

עוד הדגיש ב"כ המשיב בסיכומיו כי לכלכלנית מטעמו ניסיון של 22 שנה בענף המסעדות, וכי גישתה אומצה בפסיקת בתי המשפט לאורך השנים (לדוגמא ע"מ 809/08, 853/08, **מסעדת החוף המערבי בע"מ נ. פקיד שומה חיפה** וכן ע"מ 1176/06 **משה משיח נ. פקיד שומה רמלה**).

10. המפקחת מטעם המשיב, העדה ילנה גולצמן, התייחסה בתצהירה ובעדותה לבניית השומה על יסוד אחוז החומר כפי שחושב על ידי הכלכלנית. היא הוסיפה כי במסגרת הוצאת הצווים הוציא המשיב שומה חלופית למערער 1 בגין גידול הון בלתי מוסבר שהתגלה לאחר השוואת הצהרות הון (האחת ליום 31.12.03 והשנייה ליום 31.12.05). המערער 1 הגיש שלוש בקשות לתיקון הצהרות ההון. המשיב ראה לנכון (להגדיל) את הצהרת הון מ 2005 לאור נתונים שעמדו לפניו. בסופו של דבר הוסקה מסקנה על גידול הון **בלתי מוסבר** בסך 578,572 ₪. הפרש זה חולק בין השנים 2004 ו-2005.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופטת מרים מזרחי

השומה שהוצאה למערערים נערכה על יסוד הנתון של אחוז חומר העומד על 33%, דהיינו 67% רווח גולמי לפני הפחתות יתר ההוצאות של המסעדה.

סבירות לכאורה במסקנות המשיב

11. הפרוט האמור של הדרך בה הגיע המשיב למסקנה כי התוצאה העסקית שהציגו המערערים אינה סבירה, ואף למסקנתו בדבר גובה השומה שנקבעה בצו מלמד, כי המשיב לא פעל בדרך שרירותית. נהפוך הוא. מדובר בגישה שבוססה על בדיקה ישירה והגיונית. החישוב מביא בחשבון פרמטרים רלבנטיים המבטאים נכונה את העלות למול תמורת המכירה, וניתן להם המשקל הנובע מהיחס בין המספרים ללא הטיה. יתר על כן, המערער לא הציג חישוב נגדי המבוסס על נתונים.

רבת חשיבות בהקשר זה, היא העובדה שהבדיקה נעשתה במועד אקראי, מבלי שהבדקת ויתר נציגי המשיב שסייעו לה, הזדהו כאנשי הרשות. כך שיקפו הנתונים גם את המכירה לציבור הרחב שאינה מושפעת ע"י זהות הלקוח. מכאן שהבדיקה שיקפה באותה נקודת זמן את המצב בעסק (רווחים, עלויות) לאשורו, ובגדרה אף נמנעו הטיות הנובעות מהכנה מוקדמת כלשהיא. עוד יש ליחס חשיבות לעובדה שהבדיקה נעשתה באופן קונקרטי ומדוקדק בעסק עצמו, ולא נבנתה על השוואה של התוצאה העסקית למול עסקים אחרים גרידא. כאמור, נבדקו נתוני העסק גופו, ולכן לא היה צורך להישען על הערכות. לסיכום, על פני הדברים מדובר בבדיקה סבירה והוגנת, שביססה את המסקנות שהוסקו.

טענות המערערים לגבי הפגמים בגישת המשיב

12. המערערים טוענים לפגמים מהותיים בדרך שתוארה. אעבור עתה לבחינת השלכת הפגמים הנטענים. את הביקורת שהעלו מבססים המערערים על חוות הדעת של הכלכלנית אסתר גן-אל. גם גבי גן-אל היא בעלת תואר בוגר בכלכלה (וגם במדעי המדינה) ועברה קורסים מקצועיים שונים. גם לה ניסיון רב שנים בתחומי הכלכלה, והיא בעלת משרד לייעוץ כלכלי ופיננסי.

א. הטענה העיקרית היא שהמשיב סמך מסקנתו על ביקורת אחת ויחידה שנערכה ביום 17.4.07 (וביום 1.8.07 גם לגבי מנות הנמכרות מהדלפק), כאשר בביקורת נבחרו שורת מנות עיקריות שונות, אחת מכל סוג, מבלי שאלו היו מדגם מייצג. ע"פ הנטען, המדגם האמור לא היה מייצג "הן מבחינת מספר המנות שנבדקו, הן מבחינת תכולת המנות, הן מבחינת מספר הדגימות שנלקחו" (עמ' 6 לסיכומים). עוד נטען, "כי ראוי היה



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופטת מרים מזרחי

שהמשיב יעשה מספר ביקורות על פני השנה וישקול מספר מנות מכל סוג (עמ' 7, שם). המערערים הדגישו כי שקילות חוזרות שערכה גב' גן-אל לשורת מנות גילתה שונות משמעותית, דבר שמבליט את הקושי בהישענות על שקילה אחת, של כל מנה.

ב. הבדיקה הכלכלית נעשתה בשנת 2007. המשיב לא הביא במניין שיקוליו את העובדה שבשנים הרלבנטיות היה העסק חדש. המסעדה נפתחה בשנת 2004, וכדי להתחרות ולכבוש לה קהל הגדילה את היקף המנות. יתר על כן, הבדיקה לא הביאה בחשבון את המחירים הרלבנטיים לשנים שאליהם מתייחסת השומה. ע"פ הנטען מעיון במחירון המסעדה לשנים 2004-2005 מתחוויר ששיטת החישוב שננקטה מציגה מחירי מנות גבוהים יותר, לעומת המחירים שהיו נהוגים בפועל בעסק (בהפרש משמעותי העומד על 32-50 אחוז).

ג. המשיב לא השווה את התוצאה העסקית של המערער לזו שבעסקים דומים באותו איזור, והוא גם לא הסתמך על תדריך כלכלי. חלף זאת בוססה התוצאה על ניסיונה "עתייר השנים במסעדות" כדברי הכלכלנית מטעמו בעדותה (עמ' 33), ובתצהירה (עמ' 7), דבר שאינו מקצועי ותמוה. ע"פ הנטען, היה על הכלכלנית לתמוך דבריה בראיות ולא להסתפק במומחיותה.

ד. מדבריה של הכלכלנית מטעם המשיב (ס' 45 לתצהירה) עולה, כי החליטה לבוא לקראת המערערים "כך שאחוז החומר שיימצא בחישוב זה יהיה המקסימום שהמערערים יכולים להימצא בו". באי כוח המערערים טוענים כי – "על הכלכלנית היה לבצע עבודה מקצועית. לדגום מדגם מייצג המותאם לשונות הקיימות בין המנות מאותו סוג ולא לערוך עבודה חובבנית", ולהימנע מלטעון, כי "באה לקראת המערערים". המערערים לא ביקש טובות. כך לגבי אחוז הפחת, אמרה הכלכלנית כי העמידה אותו על שיעור "כפול מאחוז הפחת הכללי הניתן בחישובים שנערכים במסעדות הדומות למסעדה של המערער". מבלי להבהיר מה הבסיס לגבי קביעתה בדבר שיעור הפחת הנוגע לעניין, וגם גישה זו, ע"פ הנטען, מלמדת על חוסר מקצועיות.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופטת מרים מזרחי

יתר על כן, הפחת שנתנה הכלכלנית מטעם המשיב היה של 20%. נטען כי פחת זה אינו מציאותי. ע"פ חוות הדעת של הכלכלנית גן-אל, בהתחשב בהזרקת כמויות חריגות של מים לבשר ע"י היצרנים, הפחת מגיע אל מעל 40%. עוד הוסבר בחוות הדעת כי לא ניתן הפחת ההולם את הסלטים המיוצרים במקום (בהם לא שמים חומר משמר ולכן השאריות נזרקות בסוף היום).

לשיטת המערערים, הכלכלנית בנמו העידה על עצמה, בהתבטאויותיה שצוינו לעיל בנוגע לדרך בה פעלה, שלא פעלה לפי כללים מקובלים כלשהם, אלא בשרירות. המערערים הפנו באירוניה גם לכך שבתשובה לשאלה האם ערכה הכלכלנית סקר לקביעת המנה הממוצעת ענתה: **"המנה הממוצעת נקבעה מתוך ההיכרות שלי מהשטח. אני לא צריכה לערוך סקרים. אני בשטח הזה 22 שנה. יותר טוב מסטטיסטיקה"** (עמ' 36).

ה. עוד נטען כי כלכלנית המשיב התעלמה מהשלכת העונתיות על מחיר הרכישה של הבשר והירקות ועל הרכב המנות. להשלכות העונתיות לא ניתן כל ביטוי בבדיקת המשיב. כמו-כן, התעלמה הכלכלנית מהעובדה ששנת 2004 הייתה שנת פתיחת המסעדה, והמערערים הגדילו את המנות כדי לבסס מעמדם, במיוחד לנוכח התחרות בסביבה. כעסק חדש גם טרם ביססו אז מעמד למול הספקים.

13. לסיכום ע"פ טענות המערערים, המשיב לא ערך חקירה מעמיקה בנתוני העסק. כל שעשה הוא קניה ניסיונית של מספר מנות מסוגים שונים, אחת בלבד מכל סוג, וחישב אחוז החומר באותן מנות. אחוז החומר שהתקבל כך, אינו יכול לשמש מדד לקביעת אחוז חומר מייצג במסעדה. זאת גם מאחר שהמשיב קבע את המנות הממוצעות ששימשו אותו לקביעת אחוז החומר, באופן שרירותי ולא מקצועי. הוא אף לא ערך כל סקר כדי לקבוע את הרכב המנות הממוצעות (עמ' 35). עלה מתשובת הכלכלנית כי לשיטתה די בניסיונה לצורך זה.

העמידה בחובת ההצדקה

14. בחינת שורת טענות אלו צריכה להיעשות למול משמעות המונח **"חובת ההצדקה"** המוטלת על המשיב במצב דן בו הפנקסים לא נפסלו. הפסיקה עסקה רבות בשאלת



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופטת מרים מזרחי

הנטלים שנקבעו בס' 155 לפקודה, נטל הראיה וחובת ההצדקה. באחד מפסקי הדין שניתנו על ידי בסוגיה זו ציינתי בהישען על הפסיקה:

"חובת ההצדקה שחלה על פקיד השומה במקרה שהנישום ניהל פנקסים תקינים אינה מגיעה כדי נטל השכנוע, אלא די בבסיסות של מסקנה לכאורית ואילו נטל השכנוע ממשיך לחול על הנישום" (עמ"ה 7054/03 אחמידאן נ. פקיד שומה ירושלים, מסים).

בעניין אחמידאן הנזכר, נשענתי על ע"א 59/87 השקעות ותמלוגים בע"מ נ. פקיד שומה ת"א 1, פ"ד מד(1) 210, עמ' 218:

"על פי סעיף 155 לפקודה על המשיב "להצדיק" את החלטתו. אין הסעיף מעביר אליו את נטל הראיה, אשר על פי הרישא לסעיף 155 חל על הנישום. משנקט המחוקק שני מונחים חובת "ראיה" וחובת "להצדיק" באותו סעיף – לכאורה התכוון לחובות בעלות תוכן שונה. מכאן, שבהטילו חובה "להצדיק", לא התכוון לכאורה להעביר את נטל הראיה. אכן, ברוח זו נפסק על ידי בית משפט זה בע"מ 2/81 [הערה: שפירא נ. פקיד השומה חיפה (ראה פסקי דין לח (2) 414)]. לאחר ניתוח הסעיף ומספר מובאות בפסק הדין, מסכם שם כב' השופט בייסקי (אליו הצטרפו כב' הנשיא וכב' השופט ש. לוי):

"אמור מעתה: חובת הצדקת ההחלטה, שבה חב פקיד השומה במקרה שהנישום ניהל פנקסים תקינים, או שאלה לא נפסלו, אינה מגיעה כדי חובת הראיה, ומבחינת המסקנה: אין מניעה לכאורה למצב, שבו נמצאים הפנקסים תקינים ובצידם צווים לפי סעיף 152(ב), כאשר השומה לפי מיטב השפיטה מתבקשת, מסבות שמחוץ לפנקסים".

הפניתי שם גם לע"א 4230/00 דוד רצון נ. פקיד שומה נתניה (מסים) בו קבע בית המשפט העליון:

"ניסיונו של המערער לטעון כי נטל הראיה מוטל על המשיב בהסתמך על סעיף 155 לפקודה, לא יצלח. כבר נפסק כי סעיף 155 איננו מעביר את נטל הראיה, אשר על פי הרישא לסעיף 155 חל על הנישום (ע"א 2/81 שפירא נ. פקיד השומה חיפה,



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופטת מרים מזרחי

פ"ד לח(2), 414; ע"א 59/87 השקעות ותמלוגים בע"מ נ. פקיד שומה ת"א 1, פ"ד מד (19), 210. על פי סעיף 155 לפקודה, על המשיב ל"הצדיק" את החלטתו להוציא שומה לפי מיטב השפיטה. לצורך הרמתו של נטל זה אין חובה על המשיב להוכיח על-ידי ראיות מדויקות, ששומתו היא אכן מדויקת לחלוטין. (ההדגשה אינה במקור).

כב' השופטת פרוקצ'יה ביטאה עמדה זו בבחירות רבה בעמ"ה 47/92 דניאל כהן נ. פ"ש ירושלים (מסים):

"אף שבמקרה של פנקסים קבילים על המשיב להצדיק את החלטתו, אין חובה זו שקולה כהעברת נטל הראייה לשכם המשיב, והנטל העיקרי ממשיך לרבוץ על המערער להצדיק את עמדתו כי השומה מופרזת. המשיב חייב אמנם להציג את עמדתו, להסביר ולהצביע על ההיגיון שבה, אולם הנטל העיקרי להוכיח כי השומה מופרזת ממשיך להיות מוטל, גם כך, על המערער".

15. מדברים אלה ניתן להסיק כי הנטל המוטל על המשיב במצב בו עסקין אינו מחייב הצגת בסיס מדעי מדויק המבוסס סטטיסטית לשומה שערך. כאשר המשיב הראה באמצעות בדיקה סבירה העומדת במבחני הגיון מקובלים (כגון הבדיקה של הכלכלנית בנמו), כי התוצאה העסקית שטוען לה העסק היא בלתי סבירה, לא נכשל במשימתו אם בדיקתו הכלכלית לא עמדה בדרישות מחקר סטטיסטי. דרישת רמה כזו תציב לפני המשיב משימה בלתי אפשרית לביצוע בהתחשב בצורך של המדינה להתמודד עם שומות של נישומים רבים. כפי שעלה מדברי בית המשפט העליון בע"א 4230/00 דוד רצון, בקטע שהודגש לעיל, גישת הפסיקה באשר לדיוק הראייתי בהרמת נטל ההצדקה, לא הקשתה על המשיב. בהקשר זה אפנה גם לדברי כב' השופטת ב' אופיר תום בעמ"ה 1026/98 אל מחארק עבדול פתח ואח' נ. פקיד השומה רמלה (מסים), המתאייחסים באותו הקשר לטענת אי התקינות הסטטיסטית:

"ודוק, אפשר ויש צדק בטענת המערערים, כי אין הבדיקות האמורות מהוות מדגם מייצג של כל המכירות בעסק, אלא שעל פני הדברים נראה שאין צורך במדגם גדול יותר ומייצג יותר, כאשר המדובר הוא במוצרים זהים. מה גם שסטיות כאלה ואחרות שעשויות להתגלות במהלך בדיקה כזו אינן ממין העניין



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופטת מרים מזרחי

בהקשר זה. בין כך ובין כך המטרה היא להגיע להערכה לפיה ניתן לבחון את סבירות המכירות או את אי סבירותן, להבדיל מאומדן מדויק. רוצה לומר, גם אם מתגלות סטיות בין השקילות השונות, כפי שטוען ב"כ המערער בנימוקי הערעור, אין אלה מעיקרו של עניין ומשמעותן שולית".

16. יתר על כן, דרישת רמה ההולמת מחקר סטטיסטי כתנאי לקבלת החלטות המשיב מנוגדת לגישה המקובלת בהלכה המשפטית לגבי **ראיות מנהליות**. הרף שהועמד בפסיקה ובספרות המשפטית לראיות המנהליות אינו נוקשה ומחמיר. דהיינו, לביסוס החלטה מנהלית נקבע כלל גמיש של סבירות:

"עדות כזאת אשר כל אדם סביר היה רואה אותה כבעלת ערך הוכחתי והיה סומך עליה במידה זו או אחרת" (בג"צ 442/71, לנסקי נ. שר הפנים, פ"ד כו (2) 337, 357).

לעניין זה נכתב בספרו של י' זמיר, **"הסמכות המנהלית"**, מה"ד 2, כרך ב, עמ' 1133: **"מבחן זה נודע כיום בשם מבחן (או כלל) הראיה המנהלית. זהו הכלל המרכזי בדיני הראיות המנהליים, בעיקרו אין הוא אלא מבחן של סבירות: הוא אומר כי הרשות המנהלית רשאית להסתמך לצורך קבלת החלטה מסוימת על כל נתון שאדם סביר היה מסתמך עליו לצורך קבלת אותה החלטה... כלל הראיה המנהלית מקל על הרשות המנהלית שכן הוא מאפשר לה להפעיל את סמכותה באורח גמיש ויעיל"**. (ההדגשה אינה במקור).

ראו גם **דפנה ברק ארז**, **"משפט מנהלי"**, כרך א (2010) עמ' 446 ואילך.

בבג"צ 1227/98 **מלבסקי נ. שר הפנים**, פ"ד נב(4) 690, בעמ' 715 נאמר לעניין הראיה המנהלית:

"ראיה מנהלית היא ראיה שאדם סביר היה מסתמך עליה (או רשות מנהלית סבירה הייתה מסתמכת עליה) בעניין הנדון"

על יסוד גישה זו הובהר שם כי ניתן להוכיח עבר פלילי גם באמצעות מידע חסוי, ואין צורך בהוכחת הרשעה.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופטת מרים מזרחי

כלל הראיה המנהלית חל גם לגבי החלטות פקיד השומה שגם הן החלטות מנהליות. כלל זה אינו מעמיד דרישות מתחום הסטטיסטיקה, כתנאי להשענות על עובדות, אלא דרישת סבירות בלבד ומהפסיקה בנושא זה עולה, כי מדובר בדרישה שאינה מחמירה, ותורמת לגמישות בדרך קבלת ההחלטות. אשר לכלל הסבירות – אין בידי לומר כי בדיקת המשיב כפי שתוארה אינה עומדת בדרישותיו. ברם, להלן ארחיב את הדברים לעניין הקשיים שמעוררת הבדיקה שנערכה, חרף סבירותה לכאורה.

17. מן הצד האחר, חשוב להדגיש בהקשר זה כי הובהר בפסיקה ובהלכה המשפטית, כי היכולת להסתפק בתשתית עובדתית כזו או אחרת תלויה בנסיבות העניין ובכללן תכלית החוק מכוחו פועלת הרשות וסוג הזכויות המעורבות.

"כך למשל הרשות אינה רשאית לבסס החלטה הפוגעת בזכויות על שמועות פורחות ללא סיוע של ראיות נוספות. קבלת החלטה כזאת כמוה כקבלת החלטה ללא נתונים כלל. היא עשויה להחשב כמעשה שרירות", (זמיר, שם, עמ' 1132).

דיות התשתית העובדתית תלויה אפוא בטיב העניין, והשלכות המסקנות העולות הימנה לגביו.

18. בהתחשב בכך, אני רואה לנכון להבחין בין שני רכיבי החלטת המשיב. **החלק הראשון** עניינו עצם הבחירה במסלול השומה שאינו מאמץ את דיווח המערערים, אלא קובע שומה על-פי מיטב השפיטה. בכל הנוגע לחלק זה קל להסכים כי התשתית העובדתית שעמדה לפני המשיב, ביססה את ההערכה שהתוצאה העסקית שהציגו המערערים בדיווחיהם אינה סבירה. די בפער **המשמעותי** בין אחוז חומר של 55% (שעל פי הדיווחות), ובין אחוז החומר שנמצא בבדיקת הכלכלית, ועולה גם מהתהליך הכלכלי כדי להצדיק בדיקה ביקורתית של דיווחי המערערים ובניית שומה אלטרנטיבית לזו שהציגו. ברם, שונה המצב בכל הנוגע **לחלק השני** של ההחלטה, דהיינו לקביעת גובה השומה. אם הבסיס העובדתי שבו עשה המשיב שימוש לקביעת היקף הסכום שיהא על הנישום לשלם כמס, אינו מדויק כל צורכו או מרושל, אזי מביא הוא לפגיעה של ממש בקניינו של אדם, דבר שאין להשלים עמו. פועל יוצא מכך הוא **שעל התשתית העובדתית שביסוד קביעת גובה השומה להיות מוקפדת במיוחד. בכל הנוגע לחלק זה של ההחלטה, נטל חובת ההצדקה כבד הרבה יותר.** להלן אבהיר בהמשך לכך את עמדתי לפיה, בנסיבות העניין בהן ניתן להצביע על קשיים של ממש בבדיקת המשיב, יש לתקן את השומה, חלף סבירותה לכאורה.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופטת מרים מזרחי

בהקשר זה יודגש כבר כאן ממצא אותנו הציגה המומחית מטעם המערערים גב' גן-אל בחוות דעתה. המומחית פירטה את תוצאות השקילות שביצעה לפני הצלייה (בעמ' 8-9 לחוות דעתה), ופרטה פערים משמעותיים במשקל. מסקנתה הייתה:

"מאחר וקיימת שונות גבוהה בכל מוצר לפני הצלייה הרי ברור ששונות זאת תתקיים גם לאחר קיזוז הפחת, דהיינו במנות שלאחר הצלייה. מאחר והשונות גבוהה, לצורך בניית מדגם מייצג נדרשות שקילות רבות מכל סוג על מנת לבסס את אחוז החומר".

אכן, לעיל הבעתי דעתי כי לפיה לא נדרשת מהמשיב עמידה בדרישות סטטיסטיות, ואולם תוצאת הבדיקה האמפירית של המומחית מעוררת חשש שבנסיבות המקרה, התמונה שהתקבלה מהשקילה, המהווה את היסוד לעמדת המשיב, על שני רכיביה, גורמת עוול למערערים. אשוב לנושא זה בהמשך הדברים.

התמודדות עם נטל הראיה שעל הנישום

19. אדגיש, כי דברי לעיל לפיהם פעולת המשיב סבירה על פניה, אינו מעמיד את הנישום במצב קשה שאין בידו להתמודד עימו. מדובר רק בהתמודדות עם נטל הראיה הרגיל, אשר כמי שהנתונים והמסמכים לתמיכה בטענותיו בשליטתו, עליו להציגם בצורה הנאותה.

לטענת המשיב, המערערים לא עמדו בנטל זה מאחר שהתרכזו בתקיפת חוות הדעת של המשיב, ונמנעו מלפרוש את נתניהם. אכן, לא הוגש על ידם תחשיב נגדי למול התחשיב הכלכלי שהוגש ע"י המשיב לעניין אחוז החומר. נכונה גם הטענה שתצהירי המערער 1 אינם מתייחסים כלל לנושא גידול ההון, שגם הוא שימש את המשיב בדרכו למסקנה בדבר אי סבירות התוצאה העסקית. האם יש ביד המערערים להתמודד גם בדרך אחרת עם השומה?

20. ברי כי לצורך עמידה בנטל הראיה כאמור, אין ביד הנישום להסתפק בהפניית המשיב לספרי החשבונות שלא נפסלו. על פי הפסיקה, על הנישום לבנות תשתית ראייתית הבנויה על כלל מסמכיו ו/או הנתמכת ע"י מומחים שיש בה כדי ללמד שהשומה מופרזת. כך בעמ"ה 1026/98 אל מחארק הנ"ל נאמר מפי כב' השופטת ב' אופיר-תום:



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופטת מרים מזרחי

"לצורך הרמת הנטל מצידו, נדרש המערער לפי הפסיקה לפירוט הכנסותיו, להמצאת מסמכי העסק והסבריהם, לחישובים ולניתוחים משלו, לחוות דעת של מומחה ועוד כיו"ב, ראיות שבכוחן לשכנע באמינות דיווחיו למשיב. המשיב לעומתו אשר נטל ההצדקה על כתפיו, נדרש להוכיח כי השומה שערך מוצדקת וזאת על ידי שימוש במבחני עזר, כמו השוואת השומה לתוצאות עסקיות של שנים קודמות, השוואה לעסקים אחרים מאותו סוג, היזקקות לתדריכים כלכליים, לביקורות בעסק ועוד".

וכב' השופט מגן אלטוביה כתב, בעמ"ה 1181/02; עמ"ה 1318/04 בוגנים אליהו נ. פקיד שומה גוש דן (מסים), באותו הקשר:

"על המערער הנטל להוכיח כי השומות הן מופרזות. במצב דברים זה היה על המערער להציג שומה חלופית, תחשיבים מבוססי חוות דעת וכיוצא באלו, היה עליו להציג נתונים הסותרים את ממצאיו של המשיב. כל זה לא נעשה. המערער בחר לחלוק על ממצאי המשיב ונתוניו, מבלי להציג נתונים וממצאים חלופיים בראיות".

גם במקרה שלפני ריכוז המערער טענות בנושא הפגמים אשר בגישת המשיב, ולא הציג "שומה חלופית". ואולם, אין סיבה להגביל את דרכי ההתמודדות של הנישום עם השומה אך ורק לסוג טענות מסויים. להבנתי, לא זו כוונת הדברים שהובאו לעיל מתוך הפסיקה. בחוות הדעת הכלכלית שהציגו המערערים היה כדי להצביע על פגמים של ממש בעמדת המשיב בכל הנוגע לקביעת גובה השומה, ולא ניתן להתעלם מהשלכת הפגמים בעת בחינת שאלת עמידת המשיב בחובת ההצדקה. לשון אחר, בין שניתן להסיק מקיומם של הפגמים כי המערערים עמדו חלקית בנטל הראיה או למצער לקבוע כי עמידת המשיב בחובת ההצדקה הייתה חלקית ולהסיק מכך מסקנות לטובת המערערים. אדגיש, כי איני רואה חשיבות להגדרה המדויקת של תחום השפעת הטענות (על חובת ההצדקה או על נטל הראיה).

21. אעבור לקשיים שמעוררת גישת המשיב, בכל הנוגע לקביעת היקף השומה:
א. הביקורת נערכה בשנת 2007 ולא בשנים בהם מדובר, כאשר המחירון ששימש את הכלכלנית הוא מאותה שנה (2007). הכלכלנית התמודדה עם עובדה



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופטת מרים מזרחי

אחרונה ע"י פעולת מידוד, ואולם בכך מגולמת הנחה שלא הוכחה (לפיה), התנהגות המחירים בתחום זה תואמת את המדד). תמונה מדוע לא התבססה הכלכלנית על המחירון הרלבנטי. לא הובהר בראיות המשיב כי המערערים נתבקשו למסור מחירון שנת 2004/2005, ולא עשו כן. מחירון זה צורך לחוות דעת הכלכלנית מטעם המערערים. בסיכומי ב"כ המשיב מופיעה הטענה כי מחירון שנת 2004 ו-2005 נמצא פתאום לצורך אותה חוות דעת, ואולם כיצד אדע אם הוא נתבקש קודם לכן, אם לא באה ראייה על כך? יתר על כן, הובהר כי נערכה ביקורת ניהול ספרים בשנת 2005, ונראה כי היה בידי המשיב להניח ידו אז על המחירון. הכלכלנית גן-אל הראתה בחוות דעתה כי התבססות על מחירים הנלמדים על יסוד התפתחות המדד, הביאה בפועל לביסוס החישוב על מחירים הגבוהים באופן משמעותי מהמחירים האמיתיים.

ב"כ המשיב טען כי קיימת סתירה בין דברי גב' גן-אל לפיה, המחירים לא עלו בשנת 2005 ובין דברי המערער 1 לפיהם, העלה מחירים בשנת 2005 לפי שהכל עולה (עמ' 12), ולכן ביקש להתעלם מדברי גן-אל באשר למחירים הרלבנטיים. אני סבורה כי סתירה זו אינה מהותית, מאחר שספק אם על דוכן העדים דיבר המערער 1 מתוך זיכרון ממשי לגבי המחירון בשנה זו, וסביר שביטא תחושה כללית שהמחירים תמיד עולים. מה גם שהעיקר הוא שהכלכלנית של המשיב הניחה הנחות לגבי התפתחות המחירים שלא הונח להן בסיס ראיתי. אוסיף, כי אין מחלוקת שבביקורת מיום 4.7.05 ציינו מבקרי ניהול הספרים (נספח 3 לחוות הדעת של המערערים), כי על פי המחירון במסעדה נעים המחירים לשני שיפודים בין 22-34 ש"ח, (כעולה מהמחירון עליו נשענה הכלכלנית מטעם המערערים). חרף האמור, בחישוב הבקל"מ הכמותי הסתמך המשיב על מחירים שונים, שחושבו כאמור על פי המדד.

ב. הגם, שלשיטתי לא נדרשת מהמשיב בדיקה העומדת בדרישות מחקריות, מעוררת העובדה שבוצעה שקילה אחת לכל מנה (או שתיים, בהתחשב בשקילה מהמקרה), תחושת אי נוחות. תחושה זו מחוזקת ע"י הממצא המצוי בחוות הדעת של הכלכלנית גן-אל לפיו, בבדיקתה התגלתה **שוונות של ממש במשקל המנות** לפני הצלייה. מקובלת עלי ההנחה ששוונות זו אמורה להשתקף גם במנות המוגשות. הכלכלנית מטעם המשיב, לא התמודדה עם נושא השוונות בהבחירה כי לשיטתה אין צורך בכך. להבנת, היבט זה דורש תיקון של ממש במסקנת המשיב לגבי השומה, ולו על דרך אמדן.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופטת מרים מזרחי

ג. נתון התפלגות המכירות נמסר לכלכלנית המשיב על ידי המערערים ולפיו, מדובר ב-50% מכירה בישיבה במסעדה וב-50% מכירות בדלפק. הכלכלנית בנמו החליטה ליחס מתוך 50% מהמכירות בדלפק, 20% למכירה בחמוגשית ו-30% למכירה בפיתה. המומחית לא הסבירה על יסוד מה הגיעה לחלוקה זו, ומדוע לא קיבלה את החלוקה לה טענו המערערים כפשוטה. מכל מקום, בחינת **תדריך מסעדות מזרחיות לשנת 2005** (ענף מסי 5600) (מסים), מלמדת על פער ממשי באחוז החומר בין דלפקים (33-36), ובין מסעדות רגילות (20-28). נראה אם כך כי לחלוקה האמורה (בין מסעדה ודלפק), משמעות של ממש אשר ספק אם המשיב בחן את השלכותיה ברגישות המתאימה.

ד. מצאתי גם טעם בטענת המערערים לפיה, מאחר ששנת 2004 הייתה שנת פעילותה הראשונה של המסעדה, נטו להגדיל את המנות הנמכרות כדי **"לכבוש"** להם מקום בשוק הרלבנטי במיוחד לנוכח התחרות מצד מסעדות אחרות באזור. מאחר שהבדיקה נערכה לאחר כ-3 שנים, לא ניתן לשלול טענה זו. ניתן גם להכיר במידה מסוימת ב**"דמי לימוד"** שהיה עליהם לשלם בשל כך שלא עסקו קודם לכן בתחום המסעדות. אכן, שניהם כבר עסקו בעניינים מסחריים קודם לכן, אבל לא ניהלו מסעדה. לכן, נראה כי ההישענות על שנת 2007, כאשר מדובר בשנים 2004-5, יש בה כדי ליתן תוצאה מוטת לרעת המערערים.

22. בסיום הדברים אתייחס למספר נושאים נוספים שעלו לדיון במחלוקת לעניין איכות חוות הדעת של גבי בנמו.

לא מצאתי חוסר מקצועיות בדבריה לפיהם באה לקראת המערערים בהנחות מסוימות. אין מדובר בחוסר מקצועיות, אלא בגישה המבקשת להגיע למסקנות בטוחות והוגנות יותר באמצעות שימוש בהנחות המטיבות עם המערערים. לעניין בניית המנה הממוצעת, מקובלת עלי טענת המערערים לפיה המנה שלקוח ממוצע מזמין שלוש מנות אינה משכנעת, אבל לא מצאתי שהנחה זו הביאה להטיית החישוב באופן הפוגע במערערים.

אשר לטענות בדבר ההשוואה לתדריך או למצב המסעדות בסביבה, יש לומר כי הפסיקה הכירה בעדיפות הבדיקה הנעשית בעסק גופו ומכל מקום, הובהר כי ההשוואה לנתוני התדריך לא הייתה מעמידה את המערערים במצב טוב יותר. לעניין



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופטת מרים מזרחי

הפחת, אציין כי בהתחשב במומחיות של הכלכלנית בנמו, איני רואה מקום לקבוע כי המערערים קופחו ביחס למסעדות אחרות, בכל הנוגע לשיעור הפחת הרלבנטי. עם זאת, איני סבורה כי ניתן להשתכנע כי אמנם עשו להם הנחות.

עם זאת, נראה כי ראוי היה שלצורך בניית השומה בדרך בה גבי בנמו פעלה, הייתה מקדישה תשומת לב רבה יותר לשקילת החומר הנצרך בעונות שונות בהתייחס לשורת המנות שנבדקה, באשר בדרך בה צעדה יש משום התעלמות מאפשרות קיום שונות בין החומר הנצרך בכל אחת מהמנות הנרכשות.

עוד יש להוסיף בהקשר לגישת המשיב כי המפקחת גולצין הכירה במהלך חקירתה בכך שטענתה בחישוב גידול ההון ויש להפחית ממנו 200,000 ₪.

23. על יסוד שורת השיקולים שפורטה הגעתי למסקנה שיש לתקן את השומה שהוצאה, באופן שתחושב לפי אחוז חומר העומד על 40% (חלף אחוז חומר של 33%). אל מסקנתי זו הגעתי בדרך אמצון; הערכתי היא שהקשיים שפורטו משנים את התמונה באופן שאינו זניח, אך עדיין מותירים מרחק של ממש מתצרוכת החומר של 55%.

לאור האמור, הערעור יתקבל באופן חלקי כאמור לעיל.

בנסיבות המקרה, לא מצאתי לנכון לעשות צו להוצאות.

המוכירות תשלח העתק פסק הדין לבאי כוח הצדדים.
ניתן היום, לי' ניסן תשע"ב, 22 אפריל 2012, בהעדר הצדדים.

מרים מזרחי, שופטת