



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 16-11-25890 זינתי נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

לפני כבוד השופטת יעל ייטב

המערער אלברט זינתי
ע"י ב"כ עו"ד איתמר מחלב

נגד

המשיב פקיד שומה באר שבע
ע"י ב"כ עו"ד אמיר יחיא, פרקליטות מחוז דרום- אזורי

פסק דין

מבוא

- 1
- 2
- 3
- 4
- 5 1. ערעור על השומה שקבע המשיב, פקיד שומה באר שבע (להלן: "פקיד השומה")
- 6 לשנים 2003-2005 (!).
- 7 2. המערער, אופה במקצועו, מוכר כנכה בשיעור של 90%, ניהל בשנות המס הרלוונטיות
- 8 שני עסקים בעיר דימונה: האחד, מאפיה לייצור דברי מאפה ומכירתם ללקוחות
- 9 מוסדיים, כגון מפעלי ים המלח, קמ"ג וחנויות מכולת שונות (להלן: "המאפיה");
- 10 השני, שתי חנויות לממכר דברי מאפה (להלן: "החנויות"), שבהן נמכרו מוצרי
- 11 המאפה המתקבלים מהמאפיה, דברי מאפה קפואים הנקנים מגורמי חוץ והנאפים
- 12 במקום, ומוצרי חלב.
- 13 3. ביום 24.12.2007 פסל פקיד השומה את ספריו של המערער לשנים 2003-2005, מכוח
- 14 סעיף 130(ב) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א- 1961 (להלן- "פקודת מס
- 15 הכנסה"). כמו כן קבע פקיד השומה בצו את הכנסתו של המערער לאותן שנים, מכוח
- 16 סעיף 152 (ב) לפקודת מס הכנסה, על יסוד חוות דעת כלכלית של הכלכלן מר אורי
- 17 הרוש (להלן- "מר הרוש").
- 18 4. המערער הגיש ערעור על שתי קביעותיו האמורות של פקיד השומה, אשר נדון בעמ"ה
- 19 545/08 (להלן- "הערעור הראשון"). ביום 19.12.15 ניתן פסק דינה של כב' השופטת
- 20 רחל ברקאי בערעור הראשון (להלן- "פסק הדין הראשון"). לעניין פסילת הספרים
- 21 נקבע בפסק הדין הראשון כי הליקויים אשר נמצאו בספריו של המערער, (הימצאותן
- 22 של תעודות משלוח בעלות מספרים זהים; העדר רצף במספרי תעודות המשלוח



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 16-11-25890 זינתי נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 שנמסרו לביקורת; העדר סימול הדדי בין תעודות המשלוח לחשבוניות שיצאו בגין;
2 העובדה כי סרט הקופה המוצמד לחשבונית מס קבלה הוצא מספר שבועות וחודשים
3 לאחר הוצאת חשבונית מס קבלה וכי לחשבוניות מס אחדות לא הוצמד סרט קופה
4 ולא נמצא סימוכין לכך שהן נכללו בהכנסות מאחר ואין סימול הדדי לאיתור
5 התקבולים בספרי החשבונות, הם מחדלים וליקויים מהותיים, המצדיקים את
6 פסילת הספרים. בואר בפסק הדין הראשון כי **"יש בהם כדי לפגוע ביכולת המשיב**
7 **להסיק ולקבוע את היקף הכנסותיו של המערער בעסקיו ובפרט כאשר נמצאו**
8 **תעודות משלוח במספור שאינו רציף משתי סדרות שונות, כשבחלקן קיים מספור**
9 **זהה. אם לא די בכך, נמצא כי המערער הוציא חשבוניות מס ללא סימול הדדי, קרי**
10 **לא ניתן להתאים את תעודת המשלוח לחשבונית שהוציא".** הודגש בפסק הדין
11 הראשון כי **"ליקויים מהותיים אלו אינם מאפשרים מעקב אחר רישום ההכנסות**
12 **ויש באמור כדי להוות סטייה מהותית לעניין פסילת הספרים".**
- 13 5. אשר לשומה, צוין בפסק הדין הראשון כי ברשות בית המשפט, הגיש המערער במהלך
14 הדיון בערעור הראשון, ביום 11.10.2010, חוו"ד ערוכה על ידי הכלכלנית גב' סיגל
15 זנטי (להלן - **"גב' זנטי"**). צוין כי בחוות הדעת האמורה נטענה הנחה עובדתית שונה
16 מזו שאותה טען המערער בדיונים שנערכו לפני פקיד השומה, באשר ליחס בין היקף
17 המכירות הסיטונאיות בעסק לבין המכירות הקמעונאיות, אף הוצג תחשיב כלכלי
18 נגדי לזה שהוצג מטעם פקיד השומה, שעל פיו יש לנתח את הפעילות העסקית של
19 המערער. בד בבד עם הגשת חוות דעתה של גב' זנטי ביקש המערער לתקן את תצהיר
20 רוי"ח כורם שהוגש מטעמו מלכתחילה, שבגדרו נערך ניתוח כלכלי אחר, שלא תאם
21 את הטענות שהועלו בחוות דעתה של גב' זנטי.
- 22 6. צוין בפסק הדין הראשון כי בעוד שבטיעוניו לפני פקיד השומה, בנימוקי הערעור,
23 ובתצהירי עדות ראשית, לרבות עדות רואה החשבון מטעמו, טען המערער כי המכירות
24 הסיטונאיות מהוות 60% מהפעילות העסקית, בעוד שהפעילות הקמעונאית מהווה
25 40% מהפעילות העסקית, במהלך הדיונים בערעור שינה המערער את גרסתו, והגיש
26 את חוות הדעת של גב' זנטי, שבגדרה נטען כי המכירות הסיטונאיות מהוות 40%
27 מהמחזור, ואילו הפעילות הקמעונאית מהווה 60% מהמחזור. הודגש כי מדובר בטענה
28 חדשה, אשר לא נטענה לפני פקיד השומה, ועל כן היא לא נשקלה במסגרת הליכי
29 השומה.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 16-11-25890 זינתי נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

7. בתגובה לחוות דעתה של גב' זנטי, הגיש המשיב במהלך הערעור הראשון חוות דעת כלכלית נוספת ומשלימה של מר הרוש, מיום 20.02.2011, שבעקבותיה נכון היה פקיד השומה לקבל חלק מטענותיו החדשות של המערער, כפי שנטענו בחוות דעתה של גב' זנטי, לרבות בשאלת היחס בין הפעילות הסיטונאית לבין הפעילות הקמעונאית בעסקו של המערער, והמחלוקת בין הצדדים, כפי שפורט בפסק הדין הראשון, הצטמצמה לנושאים הבאים: סוגיית מחירי המכירה הקמעונאיים בעסקו של המערער; משקלם של המוצרים אותם מייצר המערער בעסקו וכמות הקמח הנצרכת בכל מוצר ומוצר; התפלגות המוצרים בתמהיל המוצרים המיוצרים מידי יום; סה"כ המוצרים הקפואים בחנויות ושיעור הרווח הגולמי במכירת המוצרים הקפואים בחנויות; סוגיית הפחת פחת בייצור (בשלב האפייה) ופחת במכירה (מוצרים שבגינם לא מתקבלת תמורה). בשים לב לצמצום המשמעותי במחלוקות שבין הצדדים, כדי לאפשר דיון ענייני בשאלות שבעובדה, ובשים לב לכך שפקיד השומה נכון היה להתחשב בחוות הדעת של גב' זנטי, מצא בית המשפט לנכון להחזיר את המחלוקת לדיון מחודש בפני פקיד השומה על יסוד חוות הדעת של גב' זנטי.
8. בדיונים המחודשים שהתקיימו לפני פקיד השומה לא הגיעו הצדדים להסכמה והכנסתו של המערער לשנים 2003-2005 נקבעה פעם נוספת בצו על פי מיטב השפיטה, ומכאן הערעור שלפני.
9. על פי המפורט בנימוקים לקביעת הצו, מיום 5.10.16, נקבעה ההכנסה החייבת כדלקמן-

שנת מס	2003	2004	2005
הכנסה מוצהרת (בש"ח)	39,740	88,004	29,819
תוספת הכנסה (בש"ח)	1,095,984	1,161,736	958,892
הכנסה חייבת	1,135,724	1,249,740	988,711

10. במהלך הדיונים שהתקיימו הציע פקיד השומה למערער מספר פעמים, הצעה נדיבה עד מאוד לסגירת התיק בפשרה, בעיקר בשים לב לשנים הרבות שחלפו משנות המס נושא הערעור, ואולם המערער מיאן להגיע לפשרה, כך שאין מנוס מלהכריע במחלוקת לגופה.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 16-11-25890 זינתי נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

המסגרת החוקית

11. סעיף 155 לפקודת מס הכנסה קובע-

"חובת הראיה כי השומה היא מופרזת תהיה על המערער; אולם אם המערער ניהל ספרים קבילים... חייבים פקיד השומה או המנהל, לפי העניין, להצדיק את החלטתם".

12. הוראות ניהול פנקסים (ניהול פנקסי חשבוניות), התשל"ג-1973 (להלן – "הוראות

ניהול פנקסים"), נועדו לאפשר ביקורת יעילה, מהירה וקלה של חשבוניותיו של

הנישום, על מנת לאפשר קביעת מס אמת (ראו ע"מ (חי') 25399-11-10 עלי שייח'ה

נ' פקיד שומה חדרה, (מיום 04.05.2015); ע"מ (ת"א 39182-10-14 דייגי- נמל תל-

אביב בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב 1 (מיום 12.7.18)). מילוי ההוראות נועד להקשות

ולהגביל את יכולתם של נישומים להתחמק מתשלומי מס, ובמקביל ליצור מסגרת

ארגונית שתמנע שכחה, הזנחה ורשלנות מצד הנישום תם הלב (ראו ע"א 789/80 פקיד

שומה רחובות נ' שקד, פ"ד לו (2) 103, 107 (1983); ע"א 2334/90 שירותי גרר אזור

בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 3, פ"ד מט (1) 608, 613 (1995); עמ"ה 13657-02-15 טל נ'

פקיד שומה כפר סבא (מיום 31.7.18).

13. בנסיבות של פסילת הספרים מוטל על כתפי המערער הנטל להוכיח כי השומות שערך

פקיד השומה הן שומות שרירותיות או מופרכות מעיקרן. עמד על כך בית המשפט

העליון בע"א 352/86 פקיד שומה פתח-תקווה נ' יצחק אורן, פ"ד מד (2) 554

(1990)(להלן – "פרשת אורן"), שבו נקבע (עמ' 559) כי-

"פסילת פנקסיו של נישום היא מן הנימוקים השכיחים לעריכת שומה לפי מיטב השפיטה. "משהוכח, כי בהעדר ספרים תקינים רשאי היה פקיד השומה להשתמש ב'מיטב שפיטתו', אזי אין עליו החובה להוכיח על-ידי ראיות מדויקות, ששומתו הינה אכן מדויקת לחלוטין" ... פקיד השומה מחויב, כמובן, בעריכת שומה סבירה, אך כשאין בסיס מוצק להערכת הכנסתו של הנישום, מן הטעם שספריו נפסלו, "...לא יתערב בית-המשפט בשומה, אפילו לא היה בידי פקיד השומה כדי לבססה על ראיות, שאפשר להעמידן במבחן, והיא כולה פרי ניחושו והשערותו" ... במלים אחרות, ניתן לפקיד השומה שיקול-דעת רחב בבואו לערוך לנישום, שספריו נפסלו, שומה לפי מיטב השפיטה".

14. עוד נקבע בפרשת אורן (עמ' 560) כי -

"כאשר ספריו של נישום נפסלים, מוטל על כתפיו נטל הראיה. בית-משפט זה התייחס בעבר לשאלת היקפה ומהותה של חובת הראיה, המוטלת על נישום שספריו נפסלו, וקבע, כי נישום שספריו נפסלו אינו יכול עוד להיבנות



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 16-11-25890 זינתי נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

מכך שבית המשפט יאמין לכל הצהרותיו, ועליו להביא הוכחות
אובייקטיביות (להבדיל מעדותו שלו) לביסוס טענותיו. בית המשפט נתן
דעתו לכך, שקל מאוד להפריח טענות בדבר שרירות והגזמה, ועל-כן הדגיש,
כי אין די בטענות בעלמא, אלא עליהן להיתמך בראיות אובייקטיביות של
ממש...

העמידה על כך שמערער יוכיח בראיות חותכות, כי הערכתו של פקיד השומה
הייתה שרירותית או מופרכת מעיקרא, היא פועל יוצא של האשם הרובץ
לפתחו של הנישום, אשר באי-ניהול ספרים קבילים מנע מפקיד השומה את
האפשרות לברר את הכנסתו לאשורה..."

15. וכפי שבואר ע"א 5200/06 אלקיס יבוא ושיווק בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף (מיום
16.11.09)-

"פסילת ספריה של המערער מהווה עילה לעריכת שומה מטעם המשיב
על-פי מיטב השפיטה מכוח סעיף 77 לחוק... שומה זו הינה בגדר
השערה מושכלת המבוססת על מומחיותו וניסיונו של פקיד השומה... על
אף שעל השומה להיות נאמנה לאמת ככל שהדבר מתאפשר, אין ציפייה
כי השומה תהא מדויקת ומבוססת לכל פרטיה, ועל כן הפקיד אינו נדרש
להוכיח בראיות נקודתיות ובאפשרותו להתבסס על אומדנים והערכות
בהסתמך על ניסיונו המקצועי..."

16. בהלכה הפסוקה נקבע לא אחת כי בהעדר פנקסים, שעל-פיהם ניתן להגיע לשומה
מבוססת וריאלית, רשאי פקיד השומה לערוך שומה לפי מיטב שפיטה בהתבסס על
תחשיב ובלבד שיהיה הגיוני וסביר. על הנישום מוטל להוכיח כי השומה שנערכה
לפי מיטב השפיטה, המבוססת על תחשיב כלכלי, מופרכת מיסודה. כך נקבע בע"א
435/78 רוזנשטוק נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לה (4), 633, 638 (1981) (להלן - "פרשת
רוזנשטוק")-

"בית-משפט זה הדגיש וחזר והדגיש פעמים אין ספור, כי כאשר מוציא
פקיד השומה שומה לפי מיטב שפיטתו, אין מקום לבית משפט לבוא
ולשים את שיקול דעתו במקום שיקול דעת פקיד השומה; אין הערכתו
של בית המשפט טובה מהערכתו של פקיד השומה, איש המקצוע, ורק
אם הנישום יעמוד בנטל ההוכחה ויוכיח, שהשומה מופרכת מיסודה,
יקבל בית המשפט טענתו.

...
ייתכן ששיטת התבססות על תחשיב אינה מושלמת, ומותרת לנישום זה
או אחר מקום להוכיח, כי במקרהו המיוחד יש מקום לסטייה מסוימת



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 16-11-25890 זינתי נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

בהתחשב בהוצאות מיוחדות, אותן חייב הנישום להוכיח, או אם עולה
בידו להוכיח, כי התחשיב מבוסס על טעות יסודית; שאם לא כן ובהעדר
נתונים אחרים לא יתערב בית המשפט בשומה, המבוססת על תחשיב -
וזאת משום שאף אם שיטת התחשיב אינה הטובה ביותר לעריכת שומה,
אין לפקיד השומה שיטה טובה יותר, אשר אין לפניו מערכת פנקסים
כחוק ואמינה".

17. כפי שהדגיש לאחרונה חברי כב' השופט גד גדעון, בעמ"ה 14-03-4724 בכור נ' פקיד
שומה אשקלון, נטל הראיה הרובץ על נישום בהקשר זה הינו כבד, עד כ" לא נשאר
לשופט אלא לאשר את השומה, בלתי אם יעלה בידי הנישום להוכיח כשרירותית
או כמופרכת מעיקרה או למשל, כבנויה על הנחות של עובדות או משפט המוטעות
ביסודן. " אשר לטיבן של הראיות שעל הנישום להביא בכדי לקעקע את השומה
שהוצאה על פי מיטב השפיטה, על אלה להיות "ראיות אובייקטיביות של ממש",
ואין די לצורך כך בעדותו של הנישום עצמו בלבד (ע"א 8375/06 צ'צ'קס נ' מנהל
מע"מ פתח תקווה, בפסקאות 20-24 (מיום 25.3.2009) ; ע"א 4160/13 סלע בנגב
חברה לעבודות עפר, כבישים ופיתוח בע"מ נ' מנהל מע"מ באר שבע (מיום
10.5.15) ". כפי שנקבע בפרשת רוזנשטוק, סמכותו של בית המשפט היא סמכות של
ביקורת ההליכים שעל פיהם נבנתה השומה ומרכיביה, לרבות ביקורת על שיקוליו
של פקיד השומה ותום ליבו. בית המשפט אינו שם את שיקול דעתו במקום שיקול
דעתו של פקיד השומה, ואין הוא מתערב בהחלטתו, אלא אם כן עמד הנישום בנטל
ההוכחה והוכיח שהשומה היא שרירותית או מופרכת מיסודה. טענה סתמית שלפיה
ניתן לערוך גם חישוב אחר, אין בה כדי לגרום להתערבותו של בית המשפט.

דיון והכרעה

כללי

18. בענייננו נפסלו כאמור ספריו של המערער, בשל ליקויים מהותיים. כפי שנקבע בפסק
הדין הראשון, נפלו בספריו של המערער ליקויים מהותיים אשר הצדיקו את פסילתם
בשנות המס נושא הערעור. פקיד השומה ציין בצדק כי די היה בכל אחד מהליקויים
כדי להצדיק את פסילת הספרים, וודאי שכך בהצטרפותם זה לזה.
19. כפי שאפרט להלן, לא עלה בידי המערער לעמוד בנטל הכבד המוטל עליו בהתאם
להלכה הפסוקה להוכיח כי השומה שנערכה על פי מיטב השפיטה מופרכת מיסודה,
מבוססת על טעות יסודית, אף לא עלה בידיו לקעקע אותה.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 16-11-25890 זינתי נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

20. בטרם נפנה לבחינת המחלוקת בדבר השומה ראוי לציין כי הליקויים שנמצאו בספרים אינם מאפשרים לעמוד על הנתונים הפרטניים של העסק, ובעטיים נוצר מלכתחילה הצורך להתבסס על אומדנים ותחשיבים כלכליים. ליקויים אלו הם העומדים ביסוד המחלוקת שנתרה בין הצדדים. כך למשל, המערער לא ניהל **רישום של תעודות משלוח בהעברת הסחורה מהמאפיה לחנויות**, אף לא **צירף את החשבוניות הסיטוניות**, כך שלא ניתן היה לדלות מספריו את המכירות הקמעוניות והסיטונאיות, ולאמת (או לשלול) באמצעות ספריו את החוסר במכירות; המערער לא הוציא **תעודות משלוח בין המאפיה לבין החנויות**, ועל כן נאלץ פקיד השומה לערוך אומדנים בהתחשב בנתונים שהתקבלו באשר למשקולות היחידות בייצור, כמותן וסוגיהן, שהיא סוגיה שנתרה במחלוקת; המערער לא ערך **רישום המפרט את החומרים העיקריים ליחידת ייצור (מרשמים)**, לא פירט מהו הרכבו של כל סוג מאפה שאותו ייצר, וזאת בניגוד להוראות. אילו היה נרשם מפרט החומרים העיקריים בייצור, כמה כמות קמח בכול מוצר, כפי שמתחייב בהוראות ניהול ספרים, ניתן היה להכריע במחלוקת בעניין זה בפשטות; המערער לא ערך **רשימת תנועות מלאי של חומרים גמורים** בעסק, ועל כן לא ניתן לעמוד על היקף הייצור וסוגיו, שהיא סוגייה חשובה לשם שחזור המחזור בעסק; לא נערך **ספר הזמנות**, החיוני לשם בדיקת המחזור הסיטונאי והקמעונאי כאחד; לא נוהל ספר כניסת טובין, שממנו ניתן היה ללמוד על החומרים הנכנסים לעסק לצורך הייצור, ועוד.
21. לא זו בלבד שנפלו בספריו של המערער ליקויים מהותיים שיטתיים, המקשים עד מאוד על האפשרות לאמוד את הכנסותיו, גרסתו של המערער עברה שינויים ותמורות, ונפלו בה סתירות רבות. בראש ובראשונה יש לציין כי לא הייתה התאמה בין חוות הדעת הכלכלית שצירף המערער בשלב מאוחר במהלך הדיון בערעור הראשון, כפי שפורט בפסק הדין הראשון, לבין ראיותיו של המערער. בעקבות הגשת חוות הדעת הכלכלית ביקש המערער לתקן את האמור בחוות דעת רואה החשבון מטעמו, אשר הציע בתצהירו תחשיב אחר מזה שהוצג בחוות הדעת הכלכלית. יחד עם זאת נמנע המערער מלתקן את תצהיר עדותו הראשית ואת תצהיר בנו. גם בהליך שבפני קיימת סתירה בין גרסתו של המערער על פי התצהירים לבין חוות הדעת מטעמו. כך למשל בסעיף 35 לתצהיר עדותו הראשית של המערער (ובסעיף 30 לתצהיר בנו) הוא מפנה לבדיקה שנערכה בידי רואה החשבון. רואה החשבון טען למשל בתחשיב שערך כי ההכנסות ממכירות סיטונאיות הן בשיעור 60% מהכנסותיו של



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 16-11-25890 זינתי נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 המערער, והקמעונאיות הן בשיעור 40% בלבד. בחוות הדעת הכלכלית שינה המערער
2 את טעמיו, ונטען בגדרה כי המכירות בסיטונות הן בשיעור של כ- 40% בלבד, בעוד
3 שהמכירות הקמעונאיות הן בשיעור של כ- 60%. יחד עם זאת צירף המערער לראיותיו
4 את התחשיב הכלכלי שנערך על ידי רואה החשבון שלו (מוצג 9 למוצגיו), העומד
5 בסתירה לאמור בחוות הדעת.
- 6 22. לא זו אף זו. בסיכומיו הציע המערער גרסה שונה לחלוטין, והגיש מעין 'חוות דעת'
7 חדשה, העומדת לעיתים בסתירה לאמור בחוות דעתה של גב' זנטי מטעמו, אשר לא
8 נתמכה בראיות כלשהן או בחוות דעת כלכלית. בסיכומיו אמץ המערער לכאורה את
9 תחשיבו של פקיד השומה, למעט שיעור הפחת.
- 10 23. לצד קשיים אלו בגרסתו של המערער, ראוי להדגיש כי אף שניתנה למערער בפסק
11 הדין הראשון הזדמנות נוספת לשטוח את טענותיו בפני פקיד השומה ובית המשפט
12 החזיר את המחלוקת לשלב ההשגה, על מנת שניתן יהיה ללבן את המחלוקות באופן
13 מקצועי, התייצב המערער לשני הדיונים שנקבעו בגפו, או עם בנו, מבלי שהתלווה
14 אליו איש מקצוע מטעמו.
- 15 24. בתצהיר עדותה הראשית הצהירה גב' צפרירה ברנד, מפקחת ראשית בפקיד שומה
16 באר שבע, כי בעקבות פסק הדין הראשון זימנה את המערער לדיון. ביום 24.2.16
17 התייצב המערער, ביחד עם בנו, והוסבר לו כי התקבלה טענתו בדבר התפלגות שונה
18 של המכירות הקמעונאיות והסיטונאיות. מיד לאחר שהוצג בפניו פסק הדין "החל
19 המערער ובנו לצעוק ולטעון שאיני מבינה את הדברים וכי לא הבנתי את פסק הדין
20 וכי אינני מבינה דבר בשומה". המערער טען בפני המפקחת, על פי האמור בתצהירה,
21 כי רשויות מס הכנסה רק רוצים ממנו כסף שאינו מגיע להם, וכי הוא מוכן שמס
22 הכנסה יחזירו לו את הכסף שמגיע לו. הודגש כי המערער לא הביא כל אסמכתא
23 מטעמו לגופה של השומה, ורק חזר וצעק כי הוא אינו חייב דבר. עוד פורט בתצהיר כי
24 ביום 6.4.16 נשלח למערער זימון לדיון נוסף, ובו הובהר כי בדיון ידונו המחלוקות בין
25 הצדדים "מחיר מכירה, משקל המוצרים שיוצרו וכמות הקמח הנצרכת מכל מוצר,
26 תמהיל המוצרים מדי יום, קניית מוצרים קפואים ורווח גולמי במכירתם וכן פחת
27 ביצור ובאפיה". פורט כי בזימון הובהר למייצג כי בדיון ייטלו חלק כל הנוגעים בדבר,
28 והוצע כי על מנת שהדיון יהיה פורה, "יש לכם את האפשרות להביא נציגים מטעמכם
29 וכל חומר נוגע לתיק כדי לבסס את עמדתם בנידון". ביום 6.5.16 התייצב המערער
30 לדיון בגפו, ללא כל נציג מטעמו. בדיון נכח הכלכלן מטעם המשיב, מר הרוש, וכן



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 16-11-25890 זינתי נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 הרכזת דינה טורי. המערער נדרש להציג את השגותיו, וטען כי אין לו דבר להוסיף,
2 וכי הוא אינו מסכים למה שנקבע. עוד טען כי אינו מוכן לפשרה כלשהי העולה על
3 20,000 ₪. המצהירה הוסיפה כי לפני משורת הדין, לאחר הגשת תצהירי המערער
4 התקיימה עם המערער ישיבה נוספת, לצרכי משא ומתן, אך המערער חזר וטען שאינו
5 חייב דבר, מבלי שנימק את טענתו.
- 6 25. מהתרשומות שצורפו לראיות פקיד השומה עולה כי המערער חזר על גרסתו שלפיה
7 לא מוטלת עליו חובה לשלם מס נוסף. גם בדיונים שהתקיימו בפני לא הכחיש
8 המערער את האמור בתרשומת, אלא העלה את הטענה שעל פקיד השומה היה מוטל
9 לזמן את הכלכלנית מטעמו. ראוי לקבוע כבר עתה כי הנישום רשאי לבחור מי מטעמו
10 יתייצב לדיונים בפני פקיד השומה, ובשעה שזומן, היה עליו לזמן את גב' זנטי, ככל
11 שרצה בכך, במיוחד לאחר קבלת הזימון המפורט שציין שעליו להביא את נציגו
12 המקצועיים עמו. גם בהליך שבפני לא הוגשה חוות דעת משלימה מטעם זנטי, היא לא
13 קראה את האמור בחוות הדעת החדשה שהגיש מר הרוש, לא התייחסה להערותיו
14 ולא נתנה תגובה מקצועית כלשהי באשר להערותיו.
- 15 26. עוד ראוי לציין כבר עתה, כי חרף הליקויים המהותיים בניהול הספרים, ואף שלאור
16 הליקויים רשאי היה פקיד השומה להתבסס על תדריכים ואומדנים, חוות הדעת
17 הכלכלית שערך מר הרוש מבוססת רובה ככולה על נתוני הפרטניים
18 והאינדיבידואלים של העסק, ולא על התדריך הענפי או על נתוני עסקים אחרים. על
19 פי האמור בחוות הדעת הכלכלית, נערכו בעסק שתי ביקורות, האחת ביום 23.9.03,
20 והשנייה ביום 30.10.07. השומה נערכה ככל האפשר על בסיס הנתונים והמחירים
21 שנמצאו בספרים. מר הרוש התייחס בכובד ראש לחוות דעתה של גב' זנטי, וקיבל
22 מספר מהערותיה, ובכך הצטמצמו המחלוקות בין הצדדים.
- 23 27. בהליך שבפני הגיש המערער את אותה חוות דעת של גב' זנטי, מיום 5.9.10, אשר
24 הוגשה במהלך הדיון בערעור הראשון. חוות דעתה של גב' זנטי אינה מתייחסת לחוות
25 דעתו המקורית של מר הרוש, אשר הוגשה בהליך הראשון, אינה מסבירה האם ישנם
26 ליקויים בתחשיבו של מר הרוש, ומה הם. חוות דעתה אף אינה מתייחסת לחוות דעתו
27 המתקנת של מר הרוש, אשר הוגשה בהליך שבפני. בחקירתה הנגדית בפני השיבה כי
28 היא לא עיינה בחוות הדעת, ולא היה לה מה לומר לגביה.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 16-11-25890 זינתי נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

28. קשה להתעלם מהבעייתיות הטמונה בכך, שכן כפי שנקבע בהלכה הפסוקה, שעה שמדובר בספרים בלתי קבילים, מוטל על המערער נטל כבד לסתור את תחשיבו של פקיד השומה, להצביע על חוסר סבירות, ונטל זה מחייב לכאורה התייחסות פרטנית לתחשיבים הכלכליים שנעשו מטעם פקיד השומה. לעניין זה אין די בביקורת שנמתחה על תחשיבו של מר הרוש במסגרת תצהירו של המערער, שכן המערער אינו מומחה בתחום הכלכלה, והאמור בתצהיר אינו מהווה תחליף לחוות דעת כלכלית המתייחסת במפורש לתחשיבו של מר הרוש.

חוות הדעת של מר הרוש

29. השומה שקבע פקיד השומה בצו מבוססת כאמור על חוות דעת כלכלית שנערכה בידי מר הרוש, בוגר האוניברסיטה העברית בירושלים, ובעל תואר שני במנהל עסקים מהקריה האקדמית בקריית אונו, המכהן כמנהל תחום במחלקה הכלכלית בנציבות מס הכנסה. בחוות הדעת צוין כי לאחר מתן פסק הדין הראשון, בחן מר הרוש פעם נוספת את עניינו של המערער ומצא כי הכנסותיו המוצהרות אינן סבירות, וכי התוצאה העסקית המוצהרת אינה עולה בקנה אחד עם ממצאי בדיקת הספרים, בהתחשב בסוג עסקו. אי הסבירות שמצא מר הרוש נובעת מכך שהכנסתו המדווחת של המערער נמוכה ביחס לכמות הקמח שנרכשה בשנות המס.

30. מר הרוש פירט כי הוא ערך שתי ביקורות בעסק: ביום 23.9.03 וביום 30.10.07. בביקורת התקבלו, בין היתר, מרשמי הייצור; סוגי המוצרים הנמכרים, והתפלגותם בייצור; משקל המוצרים; ומחירי המוצרים שנמכרו בקמעונאות.

31. עריכת השומה התבססה על רכישת הקמח השנתית של המערער, כיון שקמח הוא חומר גלם עיקרי בעסק. את ייחוס הקמח בין מכירות סיטונאיות לבין מכירות קמעונאיות ביסס, לצורך הפשטות, על המחזורים שקבעה גב' זנטי בחוות דעתה, ומטעמי שמרנות קבע כי יש לייחס למכירות בסיטונות 40% מהקמח, ולמכירות הקמעונאיות 60%.

32. כיון שקיים תיעוד באשר למכירות הסיטונאיות בספריו של המערער, אימץ מר הרוש את המחזור המוצהר של המערער באשר למכירות בסיטונאות, והמחלוקת בין הצדדים נותרה בשאלת המחזור ממכירות קמעונאיות.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 16-11-25890 זינתי נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

33. את כמות הקמח שייחס למכירות הקמעונאיות חילק מר הרוש בהתאם להתפלגות המוצרים. באמצעות מכפלת כמות המוצרים השנתית במחיר הקמעונאי, קיבל את מחזור המכירות מכול יחידה וכך חישב את מחזור המכירות למוצרים העיקריים בעסק. מר הרוש הדגיש כי לשם השמרנות לא נלקחו בחשבון בחישוב מוצרים הנמכרים בקמעונאות שייצורם פחות שכיח, אף שהרווח בהם גבוה יותר, ובמקום זאת ערך את התחשיב על יסוד המוצרים השכיחים למרות שהרווחיות בהם נמוכה.
34. מר הרוש הדגיש בסוף חוות דעתו כי למרות שספרי המערער נפסלו, ובספריו נמצאו ליקויים רבים, את חישוביו ערך עד כמה שאפשר על יסוד נתוני העסק, מבלי לעשות שימוש בנתונים חיצוניים. השומה נערכה על יסוד הממצאים שהתקבלו בביקורות שנערכו בעסק בזמן אמת. התוצאה שהתקבלה העידה על פער גדול בין הכנסותיו המוצהרות של המערער לבין הכנסותיו המחושבות, ונמצא כי ההכנסה המוצהרת היא בלתי סבירה.
35. בסוף חוות דעתו הדגיש מר הרוש כי הליקויים המהותיים בספריו של המערער פגמו באפשרות לערוך שומה כלכלית למערער כדלקמן:
- (1) המערער לא ניהל רישום של תעודות משלוח בעת העברת סחורה ממרכז הייצור באזור התעשייה בדימונה לחנויות שלו בעיר. אילו היה מנהל את תעודות המשלוח כנדרש, ניתן היה לבחון בצורה כמותית את המכירות הקמעונאיות (והסיטונאיות) ולאמת או לשלול את החוסר הקיים במכירות;
- (2) המערער לא ניהל ספר הזמנות כנדרש, אשר יכול היה לאפשר השוואה בין הזמנות המוצרים לבין החשבוניות, וכן פילוח סיטונאי/קמעונאי;
- (3) המערער לא ניהל סימול הדדי בין תעודות המשלוח לחשבוניות. בהעדר סימול לחשבוניות ולתעודות המשלוח לא ניתן לאמת האם כנגד כל הסחורה הוצאה חשבונית ונרשמו מכירות;
- (4) לא נוהל מפרט חומרים עיקריים ליחידת ייצור (מרשמים), המערער חלק על המרשמים שמסר במהלך הביקורת, ואילו היה מתנהל מרשם כנדרש, הייתה נחסכת המחלוקת בנושא זה.
36. אשר למוצרים הקפואים, הדגיש מר הרוש בחוות דעתו כי בחוות דעתה של גב' זנטי נפלה טעות באשר להיקף הקניות של המוצרים, המסתכמת בתוספת הכנסה של



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 16-11-25890 זינתי נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

680,000 ₪ לשנת 2003 בלבד (בשל התעלמותה של גב' זנטי מרישום בכרטיס נוספת המפרט את הרכישות).

37. לצד הדגשת הנתונים שאותם אימץ מחוות דעתה של גב' זנטי, ביאר מר הרוש בחוות דעתו מדוע לא קיבל חלק מהאמור בחוות דעתה, כפי שאפרט להלן.

38. בחקירתו הנגדית השיב מר הרוש כי מהביקורת שנערכה בעסק, על יסוד חומרי הגלם ובחינת התפוקות על יסוד מרשמי הייצור, מתקבלת תמונה אותנטית של העסק. אילו היה מוצא פער (בין המוצהר לבין ממצאי הביקורת) באחוזים נמוכים, לא היו נערכות שומות למערער, ואולם כיון שהתוצאות העידו על הפרשים גדולים, נקבעה ההכנסה על פי מיטב השפיטה (עמ' 27, שורות 15-9).

חוות דעתה של סיגל זנטי

39. בהליך שבפני הגיש המערער כאמור את אותה חוות דעת של גב' זנטי, מיום 5.9.10, אשר הוגשה במהלך הדיון בערעור הראשון. גב' זנטי, הייתה בעת עריכת חוות הדעת עובדת הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה, בוגרת תואר ראשון בכלכלה ומנהל עסקים באוניברסיטת בן גוריון, תואר שני בכלכלה מאוניברסיטת בן גוריון, ותואר בחשבונאות מאוניברסיטת בר אילן. במועד חקירתה בפני הייתה עובדת משרד האוצר.

40. בחוות הדעת ציינה גב' זנטי כי על מנת לחשב את סך ההכנסה מייצור המוצרים שנמכרו לסיטונאים ולקמעוניים, נלקחו המוצרים העיקריים והכמויות שנמכרו באותן שנים לסיטונאים, שהיו: לחמנייה, פיתה, חצי באגט, לחמנית קשר, חלה, בייגלה ולחמניות ביס. לגבי שנת 2004 ערכה תחשיב לחודשים פברואר עד מאי בלבד, כיון שלא נמצאו חשבוניות בספרים לשאר החודשים, ועל פי הסברו של המערער המסמכים טרם הוחזרו לו.

41. על פי האמור בסעיף 4 בחוות דעתה של גב' זנטי, קיבלה את משקל המוצרים המוגמרים וכן את כמות הקמח בכל מוצר מהמערער, ו"מהמקובל בענף המאפיות". על פי האמור בסעיף 5 בחוות הדעת, בחישוב המחיר המשוקלל לכל מוצר התבססה גב' זנטי על הרשום בחשבוניות. גב' זנטי הדגישה בסעיף 6 כי באשר למכירות הסיטונאיות היא לא התבססה על אומדנים, אלא בחנה את כל החשבוניות שהוצאו



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 16-11-25890 זינתי נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 לסיטונאים ונמצאו בספרים. מריכוז החשבוניות למדה על הכמויות שנמכרו
2 לסיטונאים.
- 3 42. אשר לכמות הקמח שנרכשו ציינה גב' זנטי כי בשנת 2003 נרכשו 330.04 אלפי ק"ג,
4 בשנת 2004 (פברואר עד מאי) - 110.64 ; ובשנת 2005 - 332.34.
- 5 43. לצורך חישוב פדיון לק"ג קמח לסיטונאים, חישבה (על פי האמור בסעיף 8) את כמות
6 הקמח ששימשה לייצור מוצרים שנמכרו לסיטונאים (תוך הכפלת מספר היחידות
7 למוצר בכמות הקמח ליחידת מוצר). כן חישבה את התפלגות הקמח בין המוצרים
8 שנמכרו לסיטונאים (סעיף 9).
- 9 44. אשר לכמות הקמח ששימשה לייצור מוצרים שנמכרו לקמעונאים, על פי האמור
10 בסעיף 10 לחוות דעתה חיסרה את כמות הקמח ששימשה לייצור מוצרים לסיטונאים
11 מכלל כמות הקמח שנרכשה באותה שנה, והניחה (על פי האמור בסעיף 11) כי אותה
12 התפלגות קמח הקיימת במכירות הסיטונאיות קיימת גם במכירות הקמעונאיות. על
13 יסוד חישובים אלו חישבה את ההכנסה מסיטונאים ואת ההכנסה מקמעונאים. על
14 פי האמור בנספח ד' בחוות דעתה, שיעור היקף המכירות לסיטונאים בשנת 2003 עומד
15 על 31%, בעוד ששיעור היקף המכירות לקמעונאים עומד על 69%, בתקופה החלקית
16 (פברואר- מאי) בשנת 2004 על 46% לסיטונאים ועל 54% לקמעונאים, ובשנת 2005-
17 על 38% לסיטונאים ו- 62% לקמעונאים.
- 18 45. בפרק הסיכום והמסקנות קבעה גב' זנטי כי הואיל ופדיון הקמח לסיטונאים שונה
19 משל קמעונאים, אין לבצע הכפלה כפי שבוצעה על ידי פקיד השומה.
- 20 46. על פי תחשיבה הצהיר המערער בשנת 2003 על הכנסה גבוהה ב- 87,318 ₪ מההכנסה
21 על פי חישובה; בשנת 2004 הצהיר על הכנסה גבוהה ב- 83,292 ₪ מההכנסה
22 המחושבת, ובשנת 2005 על הכנסה נמוכה ב- 71,669 ₪ מתחשיבה.
- 23 47. אשר למוצרים הקפואים, צוין בסעיף 13 בחוות הדעת כי עלות הקפואים על פי חוות
24 הדעת של פקיד השומה היא 330,337 ₪, ואולם עלות הקפואים הייתה 17,444 ₪
25 בלבד. בפרק הסיכום והמסקנות הבהירה כי בהתאם לכך ההפרש מסתכם ב- 315,893
26 ₪ בלבד.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 16-11-25890 זינתי נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

48. בחקירתה הנגדית במסגרת הערעור הראשון (כפי שעולה מפרוטוקול הדיון שהוגש בהסכמה במסגרת דיון ההוכחות שהתקיים לפני, מוצג מש/1), הבהירה כי עובר לחקירתה הנגדית ראתה את חוות הדעת המשלימה של מר הרוש, אף נפגשה עמו, והציגה לו את כלל הנתונים והקבצים שעמם עבדה. ההבדל בין ממצאיהם היה בשל כך שמר הרוש הסתמך על מדגם בן 3 חודשים, בעוד שהיא בדקה את הנתונים שהיו רשומים בחשבוניות במשך 3 שנים. גב' זנטי השיבה כי את משקל הבצק של המוצרים קיבלה מהמערער, וגם את מחירי המכירות הקמעונאיות (עמ' 40, שורות 17-20). אין לדבריה דרך לדעת אלו מוצרים קמעונאיים נמכרו, כיון שהקופה הרושמת רושמת רק סכום, ועל כן לא ידוע האם מדובר בפיתה, לחמנייה או מוצר אחר. לכל מוצר יש משקל אחר, והדרך היחידה לאמוד את המוצרים שנמכרו לקמעונאים הייתה להניח שההתפלגות של המוצרים זהה בין הסיטונאים לקמעונאים (עמ' 41, שורות 2-7).

הנושאים שבהם לא קיימת מחלוקת בין הצדדים

49. כפי שפורט בחוות דעתו של מר הרוש וכן בנימוקים לקביעת השומה בצו, מיום 5.10.16, במספר נושאים התקבלה חוות דעתה של זנטי על דעתו של פקיד השומה, ולא נותרה עוד מחלוקת בין הצדדים. אופן בניית התחשיב הכלכלי על ידי שני המומחים נעשה על פי שיטה דומה, של קביעת המחזור על יסוד צריכת הקמח. ההבדלים בין שני המומחים היו בעיקר לעניין נתונים עובדתיים שיש להביאם בחשבון.

50. אין בין הצדדים מחלוקת באשר לכמות הקמח שרכש המערער בעסק, שכן הנתונים מבוססים על רישומים ברורים בספרי העסק (בשנת המס 2003 רכש המערער 330,037 ק"ג קמח, בשנת 2004 – 345,995 ק"ג, ובשנת 2005 – 332,337 ק"ג).

51. פקיד השומה קיבל כאמור לצורך הפשטות את חוות דעתה של גב' זנטי באשר לייחוס כמויות הקמח לייצור סיטונאי, וקבע באופן שמרני, על יסוד ממצאי בדיקתה, כי שיעור המכירות הסיטונאיות הוא 40% והקמעונאיות 60% (אף שהמדגם שערך לשנת 2004 העלה כי שיעור המכירות הסיטונאיות עומד על 37%, בעוד ששיעור המכירות הקמעונאיות היה 63%, ועמדתו המקורית של פקיד השומה הייתה כי התפלגות זו משקפת את ההתפלגות בכל השנים).



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 16-11-25890 זינתי נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

52. פקיד השומה קיבל את הטענות בדבר המכירות בסיטונאות, ואימץ את הצהרתו של המערער בעניין זה, כך שהמחלוקת שנותר לדיון הינה באשר למכירות הקמעונאיות.

המחלוקות שנותרו להכרעה

53. המחלוקות בין הצדדים נסבה במהלך הדיון על המכירות הקמעונאיות, ועל המחזור מהמוצרים הקפואים.

54. בסיכומיו חזר המערער לפתע מטענות רבות שאותן טען בעבר במהלך הדיונים בתיק, וטען בסעיף ב, עמ' 2, כי לשם **הפשטות** הוא מאמץ את תחשיב פקיד השומה, למעט לעניין **ההפחותות**. לאור זניחת מרבית הטענות בסיכומים ניתן לכאורה לראות את המערער כחוזר בו ממרבית טענותיו, וכחולק על פקיד השומה בעניין **הפחת בלבד**.

55. חרף חזרתו בו של המערער ממרבית טענותיו, אתייחס בקצרה לחמש מחלוקות עיקריות שהוגדרו כמחלוקות הטענות הכרעה בסיכומיו של פקיד השומה, לפני חזרתו המפתיעה של המערער ממרבית טענותיו: **הראשונה**, סכום רכישת המוצרים הקפואים בשנת 2003; **השנייה**, סה"כ המוצרים הקפואים, ושיעור הרווח הגולמי במכירתם בחנויות המערער; **השלישית**, משקלם של המוצרים שאותם מייצר המערער בעסקו, וכמות הקמח הנצרכת בכל מוצר; **הרביעית**, מחירי המכירה הקמעונאיים בעסקו של המערער; **והחמישית**, גובה הפחת של המוצרים (פחת בייצור ופחת במכירה).

מחיר הקניות של מוצרים קפואים מוכנים לאפיה

56. מחלוקת ראשונה בין הצדדים נסבה על קניית מוצרים מוכנים לאפיה בשנת 2003. על פי חוות דעתה של גב' זנטי, נרכשו בשנת 2003 מוצרים קפואים מוכנים לאפיה בסכום של 17,444 ₪, וזאת בהתבסס על כרטיס קניות החומרים של העסק. מר הרוש בדק ומצא כי בהנהלת החשבונות של העסק קיימת כרטיסיה נוספת, ששמה "קניית סחורה", ובה מצוין כי נרכשה סחורה מסוג מוצרים קפואים בסך של 341,013 ₪. כך למשל צוין כי רכישות מהספק "בורקס הבית" מסתכמות לסך של 200,000 ₪.

57. בחקירתה הנגדית בערעור הראשון הודתה גב' זנטי בכך שהנתון שצוין בחוות דעתה אינו נכון. לדבריה בפגישה שנערכה עוד במהלך הדיון בערעור הראשון בינה לבין מר הרוש, הפנה אותה מר הרוש ל"כרטיס החומרים", בעוד שהיא התבססה על "כרטיס



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 16-11-25890 זינתי נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 קניות סחורה". בכרטסת קניות סחורה מצאה סכום בסך של 341,013 ₪, ואולם
- 2 בכרטסת היה ערבוב חומרים שלא כולם שייכים לקפואים, אלא שמן, סוכר, וכיוצ"ב,
- 3 ועל כן הפחיתה סך של 23,000 ₪. יחד עם זאת הסכימה שיש להוסיף לסכום הקניות
- 4 306,000 ₪. במהלך חקירתה הנגדית לא רצתה לחשב מהי ההשלכה של סכום זה
- 5 מבחינת המחזור.
- 6 58. פקיד השומה דבק בשומה שהוציא בסכום המלא שהופיע בכרטסת קניות הסחורה,
- 7 היינו, בסכום של 341,013 ₪, על פי חוות דעתו של הרוש, תיקון הטעות האמורה,
- 8 והוספת הסכום של 341,013 ₪ לרכישות של מוצרים קפואים בשנת 2013 מוביל
- 9 לתוספת מחזור בסך של 680,605 ₪. בסיכומים חזר וטען פקיד השומה כי יש להביא
- 10 בחשבון את כלל 341,013 ₪.
- 11 59. בסיכומיו חישוב המערער לפתע חישוב חדש באשר לקפואים, שלפיו עלות המוצרים
- 12 המוכנים בשנת 2003 הייתה 322,000 ₪ (אלא שהפחת שיש לייחס למוצרים אלו גבוה
- 13 מזה שנטען בעבר, ומסתכם בלא פחות מ- 30%, כך שהמחזור ממכירת מוצרים
- 14 קפואים צריך להיות 490,000 ₪, ולא 630,000 ₪ כפי שחושב על ידי מר הרוש).
- 15 60. בנסיבות האמורות, ונוכח ההסכמה המאוחרת, אין מקום לשנות מקביעתו של פקיד
- 16 השומה, על יסוד חוות הדעת הכלכלית, כי עלות המחירים של המוצרים הקפואים
- 17 בשנת 2003 הסתכמה ל- 322,133 ₪.

שיעור הרווח במוצרים קפואים

- 19 61. המחלוקת השנייה שהייתה בין הצדדים, אף היא בנושא המוצרים הקפואים, היא
- 20 באשר לשיעור הרווח הגולמי במוצרים הקפואים.
- 21 62. בחוות דעתה טענה גב' זנטי כי החישוב שנעשה על ידי מס הכנסה הוא חישוב המניח
- 22 שיעורי רווח גבוהים, ולטעמה יש להניח רווח בשיעור 57%. לטענתה חישוב פקיד
- 23 השומה את הרווח בשיטה של "מלמטה למעלה", בעוד שלדעתה יש להשתמש בשיטה
- 24 אחרת, "מלמעלה למטה" שלפיה המכירות מהוות 157%, עלות המכירות 100%, ואז
- 25 מתקבל רווח גולמי בשיעור 57% בלבד.
- 26 63. מעבר לכך שהמערער חזר בו לכאורה מהטענה בסיכומיו, (ומעבר לטעות הקיימת
- 27 לכאורה בתחשיבה של גב' זנטי בעניין זה), ברור מתחשיבו של פקיד השומה, ומחוות



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 16-11-25890 זינתי נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1 דעתו של מר הרוש, כי מחיר הקניה ומחיר המכירה של המוצרים היה מחיר נתון,
2 שהתקבל בביקורת בעסק ביום 23.9.03, ועל כן ההפרש בין שני הנתונים האמורים
3 הוא הרווח הגולמי. לא נמצאה כל הצדקה לשינוי צורת החישוב האמורה.

4 משקל המוצרים הקמעונאים

5 64. בין הצדדים הייתה נטושה מחלוקת באשר למשקל המוצרים המיוצרים במאפייה,
6 מחלוקת שיש לה השפעה על קביעת מספר המוצרים שנמכרו בקמעונאות ובקביעת
7 המחזור ממוצרים אלו. כפי שצינתי, חזר בו המערער לכאורה מטיעוניו בעניין זה
8 במסגרת סיכומיו, ואימץ את תחשיב פקיד השומה (כפי שניתן גם ללמוד למשל
9 מריכוז הנתונים בסעיף 5 לכל שנת מס, שבו אומץ המחזור המחושב קמעונאות (ייצור)
10 כפי שנקבע בחישוב השומה). נוכח חזרתו זו של המערער מטיעוניו, אין לכאורה צורך
11 לדון במחלוקת זו, ועל כן אתייחס אליה בקצרה בלבד. אקדים ואציין כי אילו היה
12 מנוהל מפרט חומרים עיקריים ליחידת ייצור (מרשמים) כנדרש, הייתה מחלוקת זו
13 נחסכת.

14 65. מר הרוש פירט בחוות דעתו כי המוצרים נשקלו במהלך הביקורת שנערכה בעסק, וכי
15 תחשיבו מבוסס על משקל המוצרים שנשקלו בזמן אמת. בחוות דעתו פירט כי חישוב
16 את משקל הקמח ששימש לייצור יחידת מוצר על יסוד המרשמים שקיבל בעסק, אף
17 השווה את סבירותם לעומת עסקים אחרים והתדריך הענפי, ומצא כי המרשמים
18 שהתקבלו מהמערער סבירים, למשל מבחינת היחס בין מים לקמח, שהם בסיס חשוב
19 למהימנות המרשם. **בחקירתו הנגדית הדגיש מר הרוש כי את כמות הקמח לכל**
20 **יחידה של מוצר קיבל מהשקילות שביצע בעסק** (עמ' 37, שורות 4-3).

21 66. בסעיף 9 בחוות דעתו הדגים מר הרוש את אופן החישוב לכמות הקמח במנת בצק של
22 100 ק"ג, אשר משקלה הכולל הוא 155 ק"ג, בעוד שמשקל פיתה יחידה הוא 115 גרם.
23 מספר היחידות שיוצרו מהמנה (לפני פחת) עמד על 1,346 יחידות, ועל כן, על פי
24 תחשיבו, לכל פיתה נדרשים 74 גרם קמח. באופן דומה חישוב גם את כמות הקמח
25 הנדרשת למוצרים האחרים, כפי שפורט בנספח ד' לחוות דעתו. על פי תחשיבו כמות
26 הקמח הנדרשת לייצור לחמנייה אחת הוא 61 גרם (או בתחשיב אחר שערך- 66 גרם);
27 כמות הקמח הנדרשת לבאגט אחד הינה 115 גרם; כמות הקמח הנדרשת לייצור חלה
28 אחת היא 264 גרם.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 16-11-25890 זינתי נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

67. גב' זנטי לעומת זאת, פירטה בחוות דעתה כי את משקל המוצר המוגמר ואת כמות הקמח קבעה על פי נתונים שקיבלה מהמערער וכפי שמקובל בענף. מטבלה 1 בנספח א' ניתן ללמוד כי גב' זנטי הניחה כי משקל כמות הקמח ביחידה הוא $2/3$ מהמשקל, ועל כן חישה כי משקל קמח בלחמנייה אחת ובפיתה אחת הוא 76.67 גרם, בחצי בגט- 116.67 גרם; בלחמנית קשר- 76.67 גרם; בחלה- 366.67 גרם; בביגלה – 93.33 גרם, ובלחמניית ביס- 73.33 גרם.
68. לאחר עיון בשתי חוות הדעת העדפתי את הנתונים המופיעים בחוות דעתו של מר הרוש. החישוב מבוסס על מדידות שנערכו במהלך הביקורת בזמן אמת. אמנם יש לתמוה מדוע נשקלו המוצרים לאחר האפייה, ולא לפני האפייה (כפי שממליץ התדריך הענפי לעשות, לשם מניעת מחלוקות באשר להיקף האידוי), יחד עם זאת, ניתן להתרשם כי חישוב כמות הקמח לכל יחידה מבוסס על מדידה בפועל, בזמן אמת. לעומת זאת, תחשיבה של גב' זנטי מבוסס על נתונים שנמסרו על ידי המערער ועובדיו, מקור שאינו מדויק ואינו אובייקטיבי. זאת ועוד. גב' זנטי העריכה כאמור כי כמות הקמח היא $2/3$ ממשקל כל יחידה, מבלי שניתן הסבר לכך. מדובר באומדן כללי עד מאוד, ועצם הדימיון במשקל שיוחס ליחידה ממוצרים שונים (משקל זהה ללחמנייה, פיתה ולחמנית קשר), לעומת ממצאיו של מר הרוש, מעיד על בעייתיות באומדן זה.
69. זאת ועוד. בחוות דעתה לא התייחסה גב' זנטי לחישוב שנערך על ידי מר הרוש בחוות דעתו, לא פירטה מדוע ביכרה לבסס את ממצאיה על שיטה אחרת, אף לא הצביעה על ליקויים או פגמים בשיטה שהציע מר הרוש, אשר נראית כשיטה מדויקת המבוססת על נתוני אמת. בחקירתה הנגדית, אשר נערכה בדיון ההוכחות שהתקיים בערעור הראשון, השיבה כי לא התעמקה בתחשיבו של מר הרוש, וסירבה לאשר שהיא ומר הרוש נקטו באותה מתודולוגיה לחישוב המחזורים מהייצור הקמעונאי. בערעור שבפני הוגשה אותה חוות דעת של גב' זנטי, ללא התייחסות כלשהי לאופן החישוב שנערך על ידי מר הרוש, ומבלי שהובעה ביקורת כלשהי על אופן החישוב האמור. גם בסיכומים לא הצביע המערער על טעויות שנפלו בתחשיבו של מר הרוש באשר לממצאי הביקורת באשר למשקל או לתחשיב שבוצע, ולכאורה חזר בו מטענותיו בנושא זה.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 16-11-25890 זינתי נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

70. לאור כל האמור מצאתי שיש להעדיף את ממצאיו של מר הרוש באשר למשקל המוצרים, ולמסקנותיו באשר למספר המוצרים. על כל פנים, המערער חזר בו לכאורה בסיכומים מטענותיו באשר למשקל המוצרים.

מחיר המוצרים בקמעונאות

71. מחלוקת נוספת בין הצדדים נסבה על מחיר המוצרים שנמכרו בקמעונאות. ראוי לציין אילו היה המערער מוציא תעודות משלוח של המוצרים הנשלחים מהמאפייה לחנויותיו, אלמלא הליקויים בסימול ההדדי, ניתן היה לעמוד על מחירי המכירה של המוצרים הקמעונאים ללא מחלוקת. גם ממחלוקת זו חזר בו המערער לכאורה בסיכומיו, ועל כן אתייחס לדברים בקצרה.
72. הנתונים המתקבלים על פי שני הכלכלנים למחירי המוצרים הקמעונאים, (כולל מע"מ) הם כדלקמן:

המוצרים	ביקורת 23.9.2003	ביקורת 31.10.2007	גב' זנטי
לחמנייה	0.90	1.20	0.80
פיתה	0.80	1.10	0.70
חצי באגט	1.50	1.70	1.40
לחמניית קשר	1.10	1.30	0.90

73. מר הרוש פירט בחוות דעתו כי במהלך הביקורות שנערכו קיבלו במקום מהמערער ועובדיו נתונים אודות מחירי המכירה הקמעונאים, המחירים אף הושאו למחירים שהופיעו בחשבוניות שצולמו בעסק. אף שבמהלך השנים נושא הערעור הייתה עלייה המחירים, חושבו החישובים על פי מחירי 2003.
74. גב' זנטי פירטה בסעיף 12 בחוות דעתה, כי היא הכפילה את מספר היחידות שיוצרו מאותו מוצר במחיר המוצר, ואולם היא לא פירטה מהיכן שאבה את מחיר המוצר. בסעיף 6 לחוות דעתה פירטה כי היא 'קלטה' באופן מלא את כל החשבוניות שהוצאו



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 16-11-25890 זינתי נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 **לסיטונאים**, והחישוב לגביהן נעשה לא על בסיס אומדן, אלא על בסיס החשבוניות
2 בפועל, ואולם אמירה דומה לא נאמרה לעניין המכירות בסיטונאות. בחקירתה
3 הנגדית (מוצג מש/1) השיבה גב' זנטי כי לגבי הסיטונאים נערך התחשיב על פי
4 החשבוניות, כיון שמדובר בדבר מה שניתן למדוד אותו, בעוד שלגבי הקמעונאים
5 מדובר באומדן (עמ' 28, שורות 29 עד 31). כן השיבה כי את מחיר המכירה של
6 המוצרים הקמעונאים קיבלה מהמערער (עמ' 40, שורות 19-20). גב' זנטי הוסיפה
7 והסבירה כי אין כל דרך לדעת אילו מוצרים נמכרו בקמעונאות כיון שהנתונים
8 היחידים שהופיעו בקופה הרושמת היה הסכום שהתקבל, אך לא המוצר שנמכר (עמ'
9 41, שורות 3-6).
- 10 75. עולה מהמקובץ כי בעוד שמחירי המכירה של מוצרים קמעונאים אשר נקבעו על ידי
11 מר הרוש, מבוססים על ממצאי הביקורות שנערכו בעסק ועל חשבוניות של העסק
12 שנדגמו, המחירים שבהם נקבה גב' זנטי מבוססים על דבריו של המערער בלבד.
13 בנסיבות הקיימות אינני רואה כל מקום לאמץ את אמירותיו של המערער בדבר מחירי
14 המוצרים שנמכרו בקמעונאות, ולבכר אותם על פני ממצאיו של מר הרוש.
- 15 76. בסיכומי הפנה המערער לתכנית ייצור לפי ימי השבוע, המוכיחה לטעמו שאין כל פגם
16 בהכנסותיו המדווחות, ואולם כפי שהסביר מר הרוש בחקירתו הנגדית (עמ' 36) וכפי
17 שהראה פקיד השומה בסיכומי התשובה, תכנית זו נותנת הסבר לכמחצית בלבד
18 מצריכת הקמח, כך שאין בה כדי לתמוך בטענותיו של המערער.
- 19 77. במהלך הדיון הסכים מר הרוש בהגינותו על כך שלטובת המערער ניתן להמיר את
20 ההכנסה מלחמניות הביס להכנסות מפיתות. לפיכך, במקום הכנסות מלחמניות הביס
21 יחושבו ההכנסות לפיתות (בהתאם לתחשיב שצורף לעניין זה כנספח 1 לסיכומי
22 התגובה של פקיד השומה).
- 23 **הפחת**
- 24 78. מחלוקת אחרונה בין הצדדים היא המחלוקת באשר לפחת, שהיא המחלוקת
25 המרכזית שאותה העלה המערער בסיכומיו. הצדדים תמימי דעים באשר לקיומו של
26 פחת בייצור, בשל אידוי, בזבז קמח, וכיוצ"ב, ושל של פחת במכירה, בשל מוצרים
27 שלא נמכרו בסוף היום, נמכרו בהנחה, או ניתנו כתרומה. יחד עם זאת חלוקים
28 הצדדים ביניהם בשיעור הפחת.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 16-11-25890 זינתי נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

79. על פי התדריך הענפי, הפחת בתהליך הייצור הוא פחת בחומרי הגלם, הנגרם מפיזור קמח על משטחים ומכונות, קלקול ושריפה בתהליך האפייה. שיעור הפחת המקובל ברכיב זה הוא 3%. אשר לפחת במוצר הסופי מצוין בתדריך שהפחת נובע משאריות מוצרים שלא נמכרו בתום היום, או מהחזרות. עוד צוין בתדריך כי מאחר שמדובר בייצור המתבצע במחזוריות, קיימת גמישות בתהליך הייצור והקטנת הפחת, כך שסמוך לסגירת העסק לא מתחילים בייצור מנה חדשה. הפחת המקובל לרכיב זה הוא 2%.

80. אף שהפחת הכולל על פי התדריך מסתכם ל- 5% בלבד, חישב מר הרוש בתחשיבו פחת כולל בשיעור של 10%. בחקירתו הנגדית השיב מר הרוש כי אילו היה ניהול ספרים תקין, היה נחסך הוויכוח בנושא הפחת (עמ' 28, שורה 12). לעניין המוצרים הקפואים השיב כי המוצרים נאפים על פי הביקוש. אפיה של מגש מוצרים נעשית רק לאחר השלמת מכירת המגש הקודם, ועל כן הפחת של המוצרים הקפואים הוא נמוך, ובכל זאת ניתן פחת כולל בשיעור 10% לכל המוצרים (עמ' 32, שורות 7-2). מר הרוש הוסיף כי הייצור הוא במנות של מגשים, וייתכן כי המגש האחרון לא נמכר, על כן העניק פחת, הכולל גם את ירידת המחיר, גם את השאריות (עמ' 32 שורות 24-26). שיעור הפחת שנתן כולל את כל ההפחות וכל ההנחות, לרבות במחירים (עמ' 33, שורות 11-13; 18-20). מר הרוש הוסיף כי כיון שאותו שיעור פחת ניתן גם למכירות הסיטונאיות, הפחת הכולל למכירות הקמעונאיות מבטא למעשה כ- 15% פחת (עמ' 28, שורות 6-8; עמ' 34, שורות 9-11).

81. זנטי בחוות דעתה העניקה פחת בשיעור 20%, מבלי שהוסברה הסיבה לכך. מנספח ה לחוות דעתה, במסגרת נייר העבודה לחישוב ההכנסה, ניתן ללמוד כי היא העניקה פחת מייצור בשיעור 5%, ופחת במכירות בשיעור 15%. לא זו בלבד שגב' זנטי העניקה פחת בשיעור שלא ברור כיצד חושב, בסיכומיו סטה המערער משיעור הפחת שנקב בחוות דעתה של זנטי, ועתר לפחת בשיעור של 30%! למותר לציין כי לא הובאה כל ראיה לשיעור פחת זה, אף לא בתצהירי עדות ראשית מטעם המערער ובנו, אשר טענו לפחת בשיעור 20%.

82. בסיכומים הרחיב המערער בטיעונים בדבר הפחת, וטען כי מר הרוש התעלם ממחירי סוף היום, הנמכרים ב- 50% מהמחיר, ממחירי מבצעים, ומההנחות שנותן המערער בסוף היום ללקוחותיו, "כנוהל שגרתי אצלו באופיו ובמהותו כאיש חסד לרבות



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 16-11-25890 זינתי נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 **תרומות** (ההדגשות במקור). נטען בסיכומים כי 10% מהמוצרים הנמכרים
2 בקמעונאות, נשארים בסוף היום, חלקם נתנם, חלקם נמכר ב- 50%. אשר למוצרים
3 הקפואים נטען לאבדן גם מהתאדות, שבגינה יש להפחית 30%.
- 4 83. המערער טען בסיכומיו טענות רבות לעניין אופן עריכת הביקורת, כגון שלא נערכה
5 בקורת על תהליך הייצור בשעות הלילה, שבה פועלת המאפייה, כן טען כי הביקורת
6 לא הייתה מתמשכת, והציע שאת הביקורת היה צורך לערוך לאורך זמן, לשם
7 התרשמות מלאה יותר מנתוני העסק. לא מצאתי שיש לקבל טענות אלו בדבר ליקויים
8 בביקורת. כפי שצינתי, חלק גדול מהמחלוקת היה מתייטר, או לפחות נפתר בבדיקה
9 פשוטה, ככל שהמערער היה ממלא אחר הוראות ניהול פנקסים, אשר נקבעו
10 מלכתחילה כדי לאפשר בדיקת נתוני העסק לגופם. בשעה שנישום נמנע מלנהל
11 פנקסים, במיוחד באופן כה גורף ושיטתי כמו בענייננו, אין לצפות שפקיד השומה
12 ועובדיו יתמקמו בעסק למשך תקופה ממושכת, ינהלו עבור המערער את הספרים
13 הנדרשים על מנת לתעד את שלא תועד כנדרש בזמן אמת. די לטעמי בבדיקה מדגמית,
14 כפי שנעשתה בענייננו, ובכך שהתחשיב התבסס בעיקרו על נתוני העסק של המערער,
15 ולא על התדריך הכלכלי. זאת ועוד, גם חוות הדעת הכלכלית מטעמו של המערער לא
16 בוצעה על יסוד תצפית ארוכת ימים בעסק. נהפוך הוא. חלק גדול מהנתונים
17 העובדתיים שעליהם הסתמכה חוות הדעת הכלכלית מטעם המערער מקורם בדיווח
18 של המערער עצמו, ולא בבדיקה ישירה בעסק, כך שגם בבדיקה מדגמית מצד המערער
19 לא נערכה, וטענותיו היו טענות בעלמא, שלא נתמכו בראיה אובייקטיבית כלשהי.
- 20 84. המערער ביקש להציע טעמים לא הסבירות שנמצאה בהכנסתו שעליה עמד פקיד
21 השומה. כך למשל טען לכך שהניהול אינו מקצועי. לא מצאתי שיש בנימוק האמור
22 כדי להצדיק את הפערים שעליהם הצביע פקיד השומה. מדובר בעסק שאינו מורכב,
23 ואשר אינו מחייב ניהול מקצועי של בעל תואר אקדמי בניהול. לא הובאו ראיות לכך
24 שאופן הניהול בעסק זה שונה מאופן הניהול הקיים במאפיות או חנויות אחרות
25 לממכר מאפים, שעליהם מבוססים התדריכים. מר הרוש אשר ביצע ביקורות רבות
26 במאפיות, השיב בחקירתו הנגדית (עמ' 26 שורות 7-8 ; 22-24 ; עמ' 27 שורות 1-4) כי
27 רמת הניהול בעסקו של המערער אינה שונה מרמת הניהול בעסקים דומים, וכי בעסק
28 לא היה דבר מה חריג לעומת עסקים אחרים מסוג זה.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 16-11-25890 זינתי נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

85. אשר לתרומות, למעט שני מכתבים שצורפו לראיותיו, לא הוגשו ראיות אובייקטיביות של ממש באשר לתרומות, ואיש לא התייצב לעדות בעניין זה. מר הרוש הוסיף בחקירתו הנגדית כי לגבי תרומה למוסדות, ישנן אסמכתאות במסמכים, ואילו תמיכות לנתמכים באו לידי ביטוח בפחת המוגבר שנתן (עמ' 34, שורות 7-11). יצוין כי פקודת מס הכנסה מתווה את הדרך להשתתפות הציבור בתרומות של נישומים, באמצעות זיכוי, ואין דרך לעקוף הוראה זו (הקבועה בסעיף 46 לפקודת מס הכנסה) באמצעות טענות לפחת.

86. לסיכום נקודה זו, אין בטענותיו של המערער כדי להסביר פחת כה גבוה, בשיעור של 30%, כפי שנטען. עצם הסתירה בין טענותיו לבין האמור בחוות הדעת הכלכלית באשר לשיעור הפחת מעיד על קלישות הטענה בדבר פחת. גם הטענה שלפיה המערער לא ישב לצד הקופה, ועל כן לא היה באפשרות להעלים הכנסות, או הטענה שלפיה לכל היותר מעל אחד מעובדיו בכספי העסק, ועל כן מדובר בהוצאה מוכרת, אינה טענה שיכולה להתקבל בנסיבות העניין. מדובר בטענה בעלמא, המבוססת על סברה, שאין לה כל עיגון במציאות.

87. התרשמתי כי שיעור הפחת שניתן בתחשיבו של מר הרוש, כפליים מהפחת על פי התדריך, היה שיעור הוגן, הביא בחשבון פחת של קמח במהלך הייצור, וכן את יתרת הסחורה שלא נמכרה בסוף היום, וניתנה בין היתר כתרומה. עצם התמורות בגרסתו של המערער פוגמות בטענותיו אודות הפחת, ומעידות על כך שמדובר בשיעורי פחת שרירותיים המבוססים על טענות בעלמא. על כל פנים, בנסיבות של ספרים בלתי קבילים, ונוכח היקף הליקויים, מצאתי שיש לקבל את תחשיבו של מר הרוש לעניין הפחת, ולדחות את טענותיו של המערער בנושא זה.

סיכום

88. כפי שפירטתי, לא עלה בידי המערער להוכיח כי בשומה שנערכה על פי מיטב השפיטה נפל פגם כלשהו, שהיא מופרכת מיסודה, מבוססת על טעות יסודית, אף לא עלה בידיו לקעקע אותה, כמוטל עליו בנסיבות של ספרים בלתי קבילים. עולה מהראיות כי מדובר בשומה סבירה, המבוססת ככל האפשר על נתוני העסק שהתקבלו במהלך ביקורת בעסק.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 16-11-25890 זינתי נ' מדינת ישראל

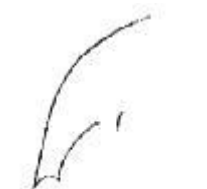
תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

89. אשר על כן, אני דוחה את הערעור. יחד עם זאת, לאור הסכמת פקיד השומה, תומר
ההכנסה מלחמניות קשר בהכנסה ממכירת פיתות, כפי שפורט בנספח 1 לסיכומי
התגובה מטעם פקיד השומה.

90. נוכח היקף ההליכים שהתקיימו בתיק זה, ישלם המערער לפקיד השומה את
הוצאותיו, בסכום של 70,000 ₪, בתוך 30 ימים.

91. ניתן לפרסם את פסק הדין.

ניתן היום, ג' אב תשע"ט, 04 אוגוסט 2019, בהעדר הצדדים.


יעל ייטב, שופטת