בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט דוד מינץ

28 אפריל 2013

ע"מ 37438-06-11 אברהם נ' פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים

אברהם יוסף
ע"י ב"כ עו"ד ז'ק ברששת **המערער**

נ ג ד

פקיד שומה ירושלים 2
באמצעות פרקליטות מחוז ירושלים (אזרחי),
עו"ד מני מנחם **המשיב**

פסק דין

הרקע לערעור וטענות הצדדים

1. המערער ניהל עסק למכירת שווארמה ומזון מהיר בקניון מעלה אדומים (להלן: "העסק"). המשיב הוציא למערער שומה לפי מיטב השפיטה לשנים 2006-2008, לאור בדיקות שערך בעסק ומאחר שלטענתו אחוזי צריכת החומר שנדרשו בדוחות העסק אינם סבירים ואינם תואמים למקובל בענף ולתדריך המחלקה הכלכלית של נציבות מס הכנסה. בסך הכל נוספו להכנסות המערער במסגרת השומה שהוציא המשיב, סך של 181,949 ₪ לשנת 2006, סך של 258,662 ₪ לשנת 2007 וסך של 372,353 ₪ לשנת 2008.

2. בשומה שהוציא המשיב נטען כי לפי התדריך הכלכלי של נציבות מס הכנסה לענף מסעדות מזרחיות (ענף מס' 5600), נע אחוז צריכת החומר בענף בין 33% ל-36%. בעוד שלפי הדוחות שהגיש העסק למשיב עלה כי אחוז החומר בשנת המס 2006 עמד על 60%, בשנת המס 2007 על 65% ובשנת המס 2008 על 69%. גם חוות דעת שהוכנה לעסק על ידי יועץ כלכלי מטעמו של המערער - חברת פנגיאה ליין בע"מ (להלן: "חוות הדעת") קבעה כי אחוז החומר הינו סביב ה-50%. ועוד, בביקורת שנערכה בעסק ביום 23.03.10 על ידי המפקח אסף סירמה והכלכלן ציון שלומי מהמחלקה הכלכלית של נציבות מס הכנסה (להלן: "הכלכלן") נבדקו משקלן והרכבן של המנות השונות הנמכרות בעסקו של המערער, ונמצא כי אחוז החומר שנדגם כולל פחת

ושתייה היה 42%. בנסיבות אלו המשיב ערך את שומתו באופן שאחוז החומר בשנים נשוא הערעור יעמוד על 42% תוך הוספת מקדם זהירות והתחשבות של 6%, כך שבסך הכול יעמוד אחוז החומר על 48% קרוב מאוד לאחוז החומר שנקבע על ידי הכלכלן מטעם המערער.

3. המערער טען כי תהליך הלמידה שלו בניהול והפעלת העסק ידע עליות ומורדות, ולאחר שהעסק לא הניב את ההכנסות המצופות ממנו הוא פנה לחברת פנגיאה ליין בע"מ וקיבל ממנה את חוות הדעת. הוא הדגיש כי חוות הדעת שנמסרה לו ביום 4.02.08 נכתבה לבקשתו ובלי כל קשר לשומת המשיב שהוצא זמן רב לאחר מכן. במסגרת חוות דעת זו צוין כי מחזור המכירות של העסק כולל מע"מ עומד על סך של 80,000 ₪ לחודש בדומה למחזור שדווח על ידו. זאת לעומת מחזור המכירות לפי השומה שהוציא המשיב העומד על כ-150% מהמחזור בפועל.

4. לטענת המערער, היה על המשיב להראות שיש תוצאה עסקית בלתי סבירה ולערוך תחשיב נכון לפיו ניתן יהיה להצביע על אחוז חומר הגלם הממוצע ממחיר המכירה. במסקנתו המשיב היה צריך להצביע על רישום הכנסות בחסר או על רישום הוצאות בעודף. ואולם המשיב לא עשה זאת ובחר את החלופה המחמירה לאחר שביצע תחשיב תוך קביעה שרירותית של תמהיל המוצרים הנמכרים בעסק. תחשיבו של המשיב אף מכיל סתירות רבות, הן ביחס למחירים בהם מכר העסק והן ביחס לכמויות. התחשיב התבסס על מחירים שאינם נכונים ושאינם מביאים בחשבון את התחרות שהייתה בשנים נשוא השומות ומבצעים שונים שהיו בעסק. המערער גם השיג על מועד עריכת הביקורת ביום ח' ניסן – ימים ספורים לפני חג הפסח, מועד שאינו יכול לייצג יום מדגמי לצורך עריכת תחשיב כמותי. מה גם, שהתחשיב נערך בשנת 2010 ולא ניתן ללמוד ממנו לגבי השנים שבמחלוקת. המערער ציין גם, כי פנקסי העסק לא נפסלו, ובדיקות, תצפיות וספירות קופה לא מעטות שערך המשיב העלו כי העסק מתנהל כראוי.

<u>המסכת הראייתית</u>

5. המשיב תמך את טיעוניו בעדותו של המפקח סירמה ושל הכלכלן. בתצהירו תאר מר סירמה את ביקורו בעסק ביום 23.03.10 במהלכו בחן ושקל את מרכיבי המנות השונות הנמכרות בעסק בנוכחות המערער. לדבריו, המערער לא סיפק במסגרת הדיונים בשלב א' כל הסבר סביר להפרשים הגדולים בין אחוז החומר המדווח על ידו בשיעור של כ-65% לבין אחוז החומר

המקובל בענף. בדיקתו העלתה כי משקל חזה עוף קפוא הוא 538 גרם ליחידה כשלאחר הפשרה משקלה הוא 513 גרם, ולאחר ניקוי משקלה 410 גרם. משקל חתיכת פרגית קפואה הוא 315 גרם ולאחר ניקוי והפשרה 227 גרם. פחת הצלייה של פרגית בבדיקת שני שיפודים לפי הבדיקה הוא מ-278 גרם ל-224 גרם (כשמשקל השיפודים עצמם ללא בשר הוא 104 גרם).

6. בחקירתו הנגדית הסביר מר סירמה כי העסק עונה לקטגוריה השנייה בין העסקים אליהם מתייחס התדריך הכלכלי של "מסעדות מזרחיות" (ענף 5600) היינו, "דלפקים בערים בינוניות וקטנות, כגון ראשל"צ, כפר סבא, חדרה, רחובות וכו', ובמקומות צדדיים בערים הגדולות". הוא אישר כי התדריך הכלכלי עליו הסתמך הוא לשנת 2005, אך לדבריו הדבר פעל לטובת המערער לעומת אם היה מתייחס לתדריכים הכלכליים לשנות המס נשוא המחלוקת. בחקירתו הנגדית הוא גם הופנה לכך שבתצהירו הוא ציין שהוא והכלכלן הזמינו שווארמה בצלחת, מנת בשר מעורב, חומוס ופלאפל, אך בקבלה לא הופיע ששולם על חומוס, דבר המצביע על כך כי קיבל רכיב זה בחינם. בתחילה השיב מר סירמה כי הם לא הזמינו חומוס אלא אך שקלו אותו, אך לאחר שהופנה ללשון תצהירו אישר כי אכן הם אכלו חומוס, אם כי הוא לא נתן תשובה חד משמעית אם הוא ניתן להם בחינם (עמ' 44 לפרוטוקול).

7. בתצהירו של הכלכלן הוא פרט את אופן החישוב של אחוז החומר בהתאם לבדיקה שערך בעסק יחד עם המפקח סירמה. הוא ציין כי מחיר מנת שווראמה פרגית בלאפה היה ביום הביקורת 39 ₪ כולל מע"מ, ועל מנת להתאים את המחיר לשנת 2008 הוא הכפיל את המחיר ב-90%, היינו, עלות מנה הייתה 22.6 ₪ ללא מע"מ. בדיקת המנה לרכיביה העלתה כי עלות החומר שבה הוא 7.98 ₪ ללא מע"מ, ומכאן שעלות החומר במנה הוא 35.3% בלבד. באופן דומה הוא חישב מנות אחרות שנמכרו בעסק ביום הבדיקה, והבדיקה הכוללת העלתה כי עלות החומר הכללית הייתה 33.2%. במנות בהן נמכר בשר מעורב בפיתה, הגיע אחוז החומר ל-39.7% ובשיפודי חזה עוף ל-39%, אך כמות מכירת מוצרים אלו בעסק הייתה שולית. בחישוב כולל העלתה הבדיקה כי אחוז החומר עמד על 34.4% ובצירוף 10% עבור תוספות שונות ופחת בשיעור 5%, אחוז החומר המשוקלל לכל מנות הבשר עמד על 39.7%. באשר לפחת הבשר משלב היותו קפוא ועד לאחר הצלייה, הבדיקה העלתה כי בחזה עוף הוא מגיע ל-42%, מתוכם פחת צלייה בשיעור 20%, ובפרגית הפחת הכולל הגיע ל-32%, ובממוצע משוקלל של כלל מוצרי הבשר בשיעור של 39%. הוא גם בדק את אחוז החומר במנת חומוס שהגיע ל- 14.4% ובמנות הפלאפל הגיע אחוז החומר

ל-18.1%. בשקלול של כלל רכיבי המנות (בשר, חומוס ופלאפל) הגיע אחוז החומר ל-36.5%. מאחר וסך הקניות של המערער (ללא משקאות) בשנת 2008 הגיעו לסך של 491,101 ₪, חישוב אחוז חומר של 36.5% הביא למחזור של 1,346,403 ₪. על סכום זה הוא הוסיף פחת כללי נוסף של 10%, והתוצאה הייתה 1,211,763 ₪. באשר למשקאות חישב הכלכלן אחוז חומר בשיעור 50% ומאחר וקניית המשקאות בשנת 2008 הסתכמה בסך של 101,537 ₪, המחזור המחושב הגיע לסך של 203,074 ₪. צירוף המחזור המחושב של מנות האוכל והמשקאות הגיע אפוא, לסך של 1,414,837 ₪. עלות המכר שדווחה על ידי המערער בשנת 2008 הייתה 592,638 ₪ המהווה כ-41.9% מהמחזור המחושב וזהו האחוז לפיו נקבעה השומה שהוצאה למערער. בשלב ב' נוספו 15% מתוך רצון לבוא לקראת המערער, והוצאה שומה על 48%.

8. בחקירתו הנגדית הכלכלן נתבקש להתייחס לטענות כי לא הביא במסגרת התחשיב שלו הוצאות שונות כקיומו של בַּר סלטים, שימוש בפיתות גדולות יותר בשנות השומה השנויות במחלוקת אל מול מועד הבדיקה ועוד. באשר להוצאות בגין בר הסלטים השיב כי הדבר כן נקלח בחשבון על ידו בתחשיב, אמנם לא באופן ישיר אך באופן עקיף היה לכך ביטוי. באשר לשינוי בפיתות הוא אישר כי בזמן שערך את התחשיב לא ידע כי בשנים נשוא השומות שבמחלוקת נפח התכולה של הפיתות היה גדול ב-30% מהפיתות שהיו בזמן הבדיקה שערך. הוא גם אישר כי בתחשיב שערך אין אזכור למבצעים שהיו בעסק, זאת משום שהוא לא ידע על קיומן. הוא שב וציין פעם אחר פעם כי הדוחות של המערער אינם סבירים לחלוטין, וגם אם היה מקום לקבל טענה כזו או אחרת, עדיין מדובר בפער גדול ובלתי מוסבר ממה שמקובל בענף.

9. מנגד, המערער תמך את טענותיו בתצהירו, בתצהיר אביו מר הרצל אברהם המשמש גם כמנהל החשבונות של העסק ובתצהירו של עובד העסק מר נאז'יב נאז'יב אשר בסופו של יום לא התייצב להיחקר עליו. כמו כן הגיש המערער חוות דעת כלכלית של רו"ח דוד אלפסי.

10. בתצהירו סיפר המערער על התפתחות העסק מאז הקמתו בשנת 2000, תחילה לממכר שווארמה, פלאפל ומוצרי בשר שונים, ולאחר מכן, בשנים 2006-2008, נמכרו בעסק גם בגטים ונוספה פעילות של עיצוב אירועים. הוא ציין כי הרווחיות הנמוכה לא כיסתה את ההוצאות, כשבין היתר קמו לעסק מתחרים שמכרו במחירים נמוכים יותר או ספקו מזון באיכות ירודה יותר, והוא נאלץ להתאים את מחיריו למחירי מתחריו. במסגרת ניסיונותיו להגדיל את רווחיות העסק הוא

פעל בהתאם לייעוץ הכלכלי שקיבל והקטין את גודל הפיתות, וויתר על מוצרים שעלותם יקרה ושינה את מגוון המוצרים שנמכרו בעסק. כן ציין שהעסק תרם בכל יום 20 מנות לבני ישיבה, שהגיע לפעמים ל-20% מכלל המכירות, ונתן הנחה לחיילים, עובדי הקניון ומשלוחים גדולים. זאת על אף שבחוות הדעת מצוין כי "ככלל לא נהוגה בעסק מדיניות הנחות". העסק גם העמיד לרשות הלקוחות בר סלטים חופשי, וכל אלו לא נלקחו בחשבון על ידי הכלכלן. בחקירתו בבית המשפט סיפר המערער כי בסופו של דבר העסק לא הצליח להתרומם והוא נסגר בשנת 2012. הוא ציין כי מצבו הכלכלי קשה, הוא נתמך על ידי אביו ובתקופות מסוימות היה מטופל במחלקת הרווחה של עיריית מעלה אדומים, ואף קביל מזון לקראת שבת מגמ"ח. הוא ציין כי הוא והעובד שלו לא רק אכלו במהלך שעות העבודה אלא גם לקחו בשר וירקות לביתם, וגם עובדה זו לא נלקחה בחשבון על ידי הכלכלן. באשר למועד עריכת הביקורת בערב חג הפסח ציין המערער כי בשל הביקוש העצום בתקופה זו, כל המזון המוכן נמכר בטרם מועד הסגירה. בשל הביקושים הגדולים ומגבלות הייצור, הנוהג בתקופה זו הוא להקטין את גודל המנות. בד בבד בתקופה זו של ערב חג הפסח מתייקרים חומרי הגלם ולא ניתן ללמוד ממחירי תקופה זו על מחירי השנה כולה. גרסה דומה הציג גם מנהל החשבונות מר אברהם יוסף, אביו של המערער.

11. בחוות הדעת מיום 18.11.12 של רו"ח אלפסי הוא ציין כי ערך את חוות דעתו לאחר שערך בדיקה בעסק ביום 3.09.12 בו שקל מוצרים שונים שנמכרו לאחר שבערב לפני כן שקל את המוצרים שהיו אמורים להימכר ביום המחרת. לשם בדיקה נכונה של צריכת בשר השווארמה הוא עקב אחר תהליך הכנתו. ממצאיו בכל הנוגע לפחת השווארמה מהיותו קפוא ועד להיותו "מופשר ונקי" תאמו את ממצאי הכלכלן של המשיב. ואולם בכל הנוגע לפחת הצלייה הייתה ביניהם מחלוקת. הכלכלן של המשיב אמד את פחת הצלייה בכ-20% בעוד שלפי בדיקתו פחת הצלייה עמד על כ-42.41%. בשל הפער הגדול ערך רו"ח אלפסי בדיקה נוספת ביום 28.10.12 וגם אז עמד הפחת על שיעור דומה - 42.52%. עוד ציין כי בשר השווארמה מהווה חלק ניכר מצריכת הבשר בעסק: בשנת 2006 - 88%, בשנת 2007 - 92%, ובשנת 2008 – 100%. הוא הוסיף בעניין זה כי למעט מספר ימים בודדים בשנות השומה, לא נמכר בעסק שווארמה עגל ולכן התייחסות הכלכלן של המשיב לעניין זה שביום הבדיקה בשנת 2010 כן נמכר שווארמה עגל, בטעות יסודה.

12. רו"ח אלפסי גם ציין כי כמויות הבשר שנשקלו במנות השווארמה שבוצעו על ידי הכלכלן היו קטנות במיוחד בהשוואה לממצאי בדיקתו. הוא ערך בדיקה מדגמית נוספת באמצעות בודק

סמוי מטעמו כדי למנוע מצב שהוגשו לו מנות גדושות במיוחד. הוא מצא כי כמות הבשר בצלחת גדולה בכ-17% מבדיקת הכלכלן (145 גרם בבדיקת הכלכלן לעומת 170 גרם בבדיקתו), כך גם משקל בשר השווארמה בפיתה היה בבדיקת הכלכלן 80 גרם ואילו לפי ממצאיו מנה ממוצעת בפיתה מכילה לפחות 110 גרם.

13. רו"ח אלפסי גם השווה את תכולת שני סוגי הפיתות שנמכרו בעסק, זו שבשנות המס שנרכשה במאפיה "בון-פת" הסמוכה לעסק אל מול זו שנמכרה בשנת 2010 בה נערכה הבדיקה שנרכשה קפואה ממאפית אנג'ל. בדיקתו שנעשתה באמצעות מילוי הפיתות בגרגירי חומוס העלתה כי הפער בין תכולת הפיתות הוא 29.55% (0.285 ק"ג בפיתה ממאפיית בון-פת אל מול 0.220 ק"ג בפיתה ממאפיית אנג'ל). הוא ציין בהקשר זה כי הכלכלן מטעם המשיב העריך את עלות הפיתה ב-0.45 ₪ (ללא מע"מ) בעוד שלפי תצהירו של המערער עלות פיתה הייתה 0.6 ₪ (ללא מע"מ). בחקירתו בבית המשפט ציין רו"ח אלפסי כי על מנת להתאים את הבדיקה שביצע בשנת 2012 לשנות המס נשוא השומה שבמחלוקת, הוא רכש ביום הבדיקה פיתות ממאפית "בון-פת" התואמות את הפיתות בהן השתמש העסק בשנים 2006-2008 ולא בפיתות הרגילות שהעסק השתמש בהם בשנת 2010 שהן כאמור, קטנות יותר.

14. בהתייחס למבצעים שהיו בעסק במסגרתם קבלו חיילים ועובדי הקניון שתייה חינם לכל מנה או שניתן להם מחיר מיוחד טען רו"ח אלפסי כי ביום בו ערך ביקורת נרכשו 9 מנות על ידי לקוחות הזכאים למבצע, כשסך כל המשקאות שנמכרו באותו יום היה 58, ומכאן שכ-15% מהמשקאות ניתנו במסגרת מבצע.

15. בנוסף הצביע רו"ח אלפסי על כך כי בחישובי הכלכלן גם לא נלקחה בחשבון הצריכה הפרטית שמתקיימת בעסק, והוא העריך את הצריכה העצמית בשנת 2006 ב-20,000 ₪, בשנת 2007 ב-22,000 ₪ ובשנת 2008 ב-24,000 ₪.

16. רו"ח אלפסי הוסיף כי יש אלמנטים נוספים שהיה על הכלכלן לקחת בחשבון בתחשיב והוא לא עשה זאת. בכלל זה בר סלטים שהוגש לשימוש חופשי של הלקוחות, כשעלות הסלטים ביום הביקורת עמדה על 59 ₪ וכשבסוף היום לא ניתן היה להשתמש בשאריות והם נזרקו לפח. והואיל ומכירות המזון ביום הבדיקה הסתכמו ב-2,238 ₪ (ללא מע"מ), מכאן שהסלטים היוו

2.63% ממחזור מכירות המזון וזאת בנוסף לשמן ותבלינים שהיוו 2.89% ממחזור המכירות והבשר שירד לטמיון בסוף היום שהיווה 3.9% מהמחזור.

17. בסיכומו של דבר ציין רו"ח אלפסי כי על מנת למצוא את אחוז צריכת חומר הגלם בעסק הוא בחר בעקרונות דומים לאלו של הכלכלן וזאת מטעמי צמצום מחלוקות. אם כי הוא התעלם ממקדם תוספת של 10% בשיעור צריכת החומר עבור תוספות שונות וממקדם פחת של 5% שניתנו על ידי הכלכלן ללא הסבר. חישובו העלה כי המחזור הממוחשב ממזון בשנת 2006 היה בסך של 690,932 ₪ לעומת 699,816 ₪ במחזור המדווח; בשנת 2007 – סך של 720,295 ₪ לעומת סך מדווח של 720,413 ₪; ובשנת 2008 – סך של 915,603 ₪ לעומת סך מדווח של 862,310 ₪.

דיון והכרעה

18. סעיף 155 סיפא לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] קובע כי במקרה בו ספרי החשבונות של נישום קבילים והנושא שבמחלוקת הוא פנקסי בלבד, קמה למשיב "חובת ההצדקה" כדי לשלול את שומתו של הנישום ולהוציא שומה משלו. אין ב"חובת ההצדקה" כדי להפוך את נטל ההוכחה החל בערעורי מס על הנישום בכל שלבי המשפט (רע"א 5045/00 **רום נ' פקיד שומה תל-אביב**, פ"ד נד(5) 289; עמ"ה (י-ם) 9054/05 **אידיאל טורס (1982) ישראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים**, 24.07.08; ע"מ (י-ם) 18/09 **יונסוף נסים עופר נ' פקיד שומה ירושלים 1**, 30.05.12). העמידה של פקיד השומה ב"חובת ההצדקה" אינה מחייבת אותו להציג בסיס מדעי מדוייק המבוסס סטטיסטית לשומה שערך, ודי בכך שהוא יצביע על סבירות החלטתו כי התוצאה העסקית של הנישום היא בלתי סבירה (ע"מ (י-ם) 141/08 **ביבי נ' פקיד שומה ירושלים 1**, 22.04.12). לפיכך, במקרה זה בו ספריו של המערער לא נפסלו, "חובת ההצדקה" רובצת על המשיב להצדיק את שומתו, הן בעצם הבחירה במסלול שומה לפי מיטב השפיטה בשל שלילת שומת המערער, והן בקביעת גובה השומה על ידו.

19. במקרה זה די נהיר כי המשיב עמד בחובת ההצדקה המוטלת עליו. התשתית הראייתית שעמדה בפניו שעה שהחליט לפסול את שומתו העצמית של המערער ולהוציא לו שומה לפי מיטב השפיטה, כללה הן את התדריך הכלכלי שהנתונים הנזכרים בו והמתאימים לעסקו של המערער לא

תאמו את שדווח על ידו והן בדיקה פרטנית שערך בעסק. אכן, בית המשפט ציין לא פעם את הבעייתיות שבהסתמכות על התדריכים הכלכליים לבדם, בוודאי בשעה שהם מוצגים לבית המשפט ללא המידע, היקף הנתונים, כמו גם אמות המידה המקצועיות המקובלות, כלכליות, סטטיסטיות או אחרות, ששימשו בהכנתם (ע"מ (ת"א) 1083/04 **ז'ריקר נ' פקיד שומה חקירות מרכז**, 1.07.10). ככלל, גם לא כל העסקים זהים, וגם מקום בו קיימים נתונים אובייקטיביים שווים, ייתכן ובעל עסק פלוני ירוויח ואחר יפסיד (ע"א 535/81 **ממן נ' פ"ש טבריה**, פ"ד לט(1) 764). נכון גם, שקשה לסמוך ממצאים על בדיקה בודדת אחת ביום אחד שביצע המשיב (ראו ע"מ (י-ם) 141/08 בעניין **ביבי**; עמ"ה 1318/04 **בגים נ' פקיד שומה דן**, 15.05.07). מה גם שכפי שיפורט להלן הבדיקה שקיים המשיב בעסק לקתה בחסר. ואולם, במקרה זה לא זו בלבד שמדובר בפער גדול מאוד בין אחוז צריכת החומר לפי שומת המערער - 60% בשנת 2006, 65% בשנת 2007 ו-69% בשנת 2008, לעומת אחוז צריכת החומר המקובלת בענף שהיא כאמור בין 33% ל-36%, אלא ששומתו העצמית של המערער גם אינה עולה בקנה אחד עם הנתונים שהוא עצמו הציג באשר לכמות הפיתות שנרכשו על ידו. לפי הנתונים שהציג המערער בחודשים ינואר-ספטמבר 2008 נרכשו קרוב ל-61,000 פיתות, וגם מתוך הנחה שעד סוף אותה שנה נרכשו בסך הכול רק 70,000 פיתות, המחזור של המערער צריך היה להיות גבוה הרבה יותר מזה שדווח על ידו. גם עריכת חשבון לפי נתוני המערער מביאה לתוצאה שהמחזור של העסק היה גבוה מזה שדווח על ידו. המחירים בעסק של המערער במועד בדיקת המשיב נעו בין 14 ₪ (כולל מע"מ) למנת פלאפל בפיתה לבין 35 ₪ (כולל מע"מ) למנת שווארמת עגל בצלחת. לא הייתה מחלוקת כי מנות הפלאפל תפסו נתח קטן ביותר מהמזון שנמכר בעסק (כ-15%) וגם לפי גרסתו המסתברת של המערער שהמזמין מנה בצלחת מקבל לכל הפחות 2 פיתות, הרי שהכפלת מחצית מכמות הפיתות בעלות ממוצעת למנה, מביאה גם לאחר הפחתת המע"מ, הפחתת 10% להתאמת המחיר למחירי שנת 2008 והפחתה בגין פיתות קרועות, פיתות שנותרו בסוף היום, צריכה עצמית והנחות שונות שניתנו בעסק, למחזור בסך של כ- 850,000 ₪. סכום זה בתוספת המחזור המוסכם בגין השתייה בסך של כ -200,000 ₪ מגיע לכדי למעלה מסך של מיליון ₪, שעה שהמחזור שדווח על ידי המערער בשנת 2008 היה 862,015 ₪ בלבד. המשיב גם הצביע על כך שמחוות הדעת עולה כי עלות החומר של העסק עמד באותה שנה על 50%, שהוא נמוך מזה הנטען על ידי המערער כיום, וגם לפי טענת המערער כי נתון זה נמסר על ידו לחברת פנגיאה ליין בע"מ כהערכה בלבד, יש בו כדי לתמוך בטענת המשיב כי אחוז חומר של 69% הוא מוגזם.

20. בנסיבות אלו אפוא, עמד המשיב בחובת ההצדקה להוכיח את אי סבירות התוצאה העסקית של הנישום. מעתה יש לבדוק האם עמד המשיב בנטל להצדיק את גובה השומה החלופית הוצאה על ידו. בעניין זה נדמה כי עלה בידי המערער לעמוד בנטל להוכיח כי הבדיקה שקיים המשיב בעסק לקתה בחסר ולא ניתן להסתמך עליה כבסיס להוצאת השומה לפי מיטב השפיטה שהוצאה על ידי המשיב. לא זו בלבד שכאמור, קשה לסמוך ממצאים על בדיקה בודדת אחת ביום אחד, וודאי לא כאשר הבדיקה נערכה במשך שעה אחת, במסגרתה גם הופשר הבשר גם נצלה וגם נשקל, וכאשר הבדיקה נערכה כשבוע לפני חג הפסח - ויש ממש בסברת המערער כי יום זה אינו משקף יום ממוצע בעסק למכירת מזון, גם אם אין בכך כדי להשפיע באופן ישיר על תחשיב אחוז החומר - אלא שהמערער הצביע על נתונים שונים שיש בהם כדי להשפיע על תחשיב אחוז הרווח שלא בא זכרם בתחשיב הכלכלן מטעם המשיב. כך למשל, הכלכלן הודה בחקירתו כי לא נלקחה בחשבון הצריכה הפרטית של המערער ועובדו. גם בר הסלטים החופשי הקיים בעסק לא הובא בחשבון על ידי הכלכלן בתחשיבו. על כל אלו יש להוסיף את ממצאיו של רו"ח אלפסי, כי כמויות הבשר במנות השווארמה שנשקלו על ידו היו גדולות יותר מאשר הכמות שנשקלה על ידי הכלכלן בבדיקתו, ואת המחלוקת שנתגלעה בין הצדדים באשר לפחת בגין צלייה. כאשר טענת הכלכלן כי הפחת בגין צלייה עומד על 20% אינו עולה עם נתוני בדיקתו שלו עצמו לפיהם משקל שני שיפודי פרגית לפני צלייה (ללא משקל השיפודים עצמם) היה 174 גרם ולאחר צלייה 120 גרם, היינו הפרש של 31%. מנגד קיימת דעתו של רו"ח אלפסי שפחת הצלייה בשווארמה פרגית (לא בשיפודים) עמד על כ-42.5%, בה בשעה שישנן רגליים לסברת המערער שפחת הצלייה של פרגית בשיפודים שונה מפחת הצלייה של פרגית בשווארמה.

21. ובאשר למדיניות ההנחות. אכן, מחוות הדעת עלה כי במועד עריכת חוות הדעת ככלל לא הייתה נהוגה בעסק מדיניות הנחות. ואולם, יש יסוד לסברה כי המערער היה מעניק הטבות והנחות ללקוחותיו גם מבלי שהדבר זכה לפרסום פומבי, כפי שעלה מעדותו של המערער וכפי שעלה מחקירת המפקח סירמה והכלכלן שהמערער העניק להם צלחת חומוס ללא שהם חויבו לשלם עליה. יתרה מזאת, בפרוטוקול הביקורת צוין במפורש קיומם של הנחות בעסק כולל פירוט מחירי ההנחות לחיילים ולעובדי הקניון. בחקירתו נדרש הכלכלן לשאלה אם הביא את נתוני ההנחות במסגרת התחשיב שערך, ותשובתו הייתה שלילית תוך שהוא מנמקה כי הדבר לא היה ידוע לו ושמדובר בטענה שהועלתה לראשונה במסגרת הדיונים. זאת כאמור, שעה שבפרוטוקול הביקורת הדבר צוין במפורש. כשנשאל אם לאור ידיעתו כיום לא נכון להביא הנחות אלו בחשבון, השיב כי

הוא נתן בתיק זו תוספות פחת לטובת המערער "מעל ומעבר", תשובה שאינה עומדת לפני מבחן הביקורת. יש גם רגליים לסברה כי הבסיס שנלקח בחשבון על ידי המשיב כהוצאות בגין חומר לצורך חישוב אחוז החומר היה גדול מכמות חומר המזון בפועל בשל העובדה כי דוחות העסק כללו בתוך רשימת הוצאות המזון גם הוצאות אחרות שאינן הוצאות מזון, ככלים חד-פעמיים, ציוד שווארמה, ציוד מטבח וכיוצא בזה. נכון הוא שטענה זו לא הועלתה על ידי המערער במסגרת הדיונים אצל המשיב ואף לא במסגרת ערעורו, ונכון גם שאין מדובר בהוצאות בהיקף משמעותי, אך יש בנתון זה בהצטרף לכל שאר הרכיבים שחסרו מתחשיב הכלכלן כדי להטות את הכף לטובת המערער. נתון נוסף שלא נלקח בחשבון על ידי הכלכלן הוא הפער של 30% לו טוען המערער בנפח התכולה של הפיתות בהן השתמש בעסק במועד הבדיקה אל מול נפח הפיתות בהן השתמש המערער בשנים נשוא הערעור. ואולם, בעניין זה בצדק טען ב"כ המשיב כי לא זו בלבד שהטענה כי נעשה שינוי בגודל הפיתות, כמו גם הטענה שהפיתה הגדולה יותר שנבדקה על ידי רו"ח אלפסי הייתה זו ששימשה את העסק בשנות המס הרלוונטיות, לא הוכחו על אף שניתן היה להוכיחם בנקל, אלא שעיון בדו"ח שנת המס 2009 מלמד כי חרף השינוי הנטען בנפח הפיתות לא ארע שינוי משמעותי, אם בכלל, בשיעור אחוז החומר אל מול המחזור.

22. בד בבד לצדו של המערער עומדת חוות דעת של רו"ח אלפסי שערך בדיקה בעסק משך יום שלם התומכת בתוצאות שומתו העצמית. אכן, הביקורת שנערכה על ידי רו"ח אלפסי לא הייתה סמויה, ואולם לעניין זה אין משמעות להבדלים העיקריים בין חוות הדעת שלו לבין תחשיב הכלכלן, הנוגעים לשיעור פחת הצלייה (כ-42.5% לפי חוות הדעת של רו"ח לבין 20% של הכלכלן) ולהוצאות שונות שלא נלקחו בחשבון על ידי הכלכלן במסגרת תחשיבו. ההתרשמות גם הייתה כי מצבו הכלכלי של העסק היה בכי רע מתחילת דרכו והמערער התקשה בניהולו באופן שיניב רווחים ובסופו של יום הוא אף נאלץ לסוגרו. חוות הדעת שהוכנה ב"זמן אמת" עבור המערער והעסק בשל מצוקה אמיתית שלהם מלמדת אף היא על מצבו הכלכלי הקשה של העסק, שכן כפי שצוין בה הרווח הנקי של העסק במועד עריכת חוות הדעת היה שלילי.

התוצאה היא אפוא, כי על אף עמידתו של המשיב בחובת ההצדקה לשלול את שומת המערער, לא עלה בידו להצדיק את השומה שהוצאה על ידו. מצד שני, כאמור, לא ניתן לאמץ את שומת המערער. לפיכך, המשיב ייתן שומה מתוקנת בהתחשב בממצאים שעלו ושנקבעו בפסק דין זה.

28 אפריל 2013

ע"מ 37438-06-11 אברהם נ' פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים

נוכח התוצאה, אני פוסק לטובת המערער הוצאות מתונות בסך של 20,000 ₪.

ניתן היום, י"ח אייר תשע"ג, 28 אפריל 2013, בהעדר הצדדים.