



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 יולי 2018

ע"מ 14-10-39182-10 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

ע"מ 17-02-18692 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' מדינת ישראל

ע"מ 12-12-39488 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

1

לפני כב' השופטת ירדנה סרוסי

דייגי - נמל תל-אביב בע"מ  
ע"י ב"כ עו"ד תמיר סלומון

מערערת

נגד

פקיד שומה תל אביב 1  
ע"י ב"כ עו"ד יפעת גול (שושן)  
פרקליטות מחוז ת"א (פיסקאלית)

משיב

2

3

4

### פסק דין

5

### פתח דבר

1. בפניי ערעורים מאוחדים על שומות לפי מיטב השפיטה לשנים 2005-2012 (להלן – **שנות השומה**) שהוצאו למערערת לאחר שהמשיב הגיע למסקנה כי הדו"חות שהוגשו על ידה מגלים תוצאה עסקית בלתי סבירה בהשוואה למקובל בענף מסעדות הדגים.
2. המערערת, חברת דייגי נמל תל-אביב בע"מ (להלן – **המערערת**) הפעילה במשך שנות השומה מסעדת דגים במתחם נמל תל-אביב הידועה בכינויה "מסעדת בני הדיג" (להלן – **המסעדה**).
3. לאחר שהמשיב הגיע למסקנה כי המערערת מדווחת על אחוז חומר גבוה מעבר למקובל בענף מסעדות הדגים, נערכה על ידו ביקורת בעסק. כתוצאה מן הביקורת נפסלו ספרי המערערת לשנות השומה בשל שורה של נימוקים וכן הוצאו השומות מושא הערעור. ביסוד השומות מונח תחשיב כלכלי לעניין אחוז החומר הנצרך במסעדה שנערך על ידי הכלכלנית מטעם המשיב, גב' מלי בנמו (להלן – **גב' בנמו** או **הכלכלנית מטעם המשיב** או **המומחית מטעם המשיב**).
- המערערת, מצידה, הגישה חוות דעת של גב' מרים ניצן, ששימשה כמנהלת המחלקה הכלכלית ברשות המיסים, התומכת במחזור המוצהר כפי שדווח על ידה למשיב ובאחוז



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 יולי 2018

ע"מ 39182-10-14 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

ע"מ 18692-02-17 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' מדינת ישראל

ע"מ 39488-12-12 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

- 1 החומר הגלום בו (להלן – גב' ניצן או הכלכלנית מטעם המערערת או המומחית מטעם  
2 המערערת).
- 3 4. בבסיס הערעור ניצבות מספר סוגיות:  
4 האחת, פסילת ספרי המערערת לשנות המס 2012-2005 לפי סעיף 130(ב) לפקודת מס  
5 הכנסה לאור סטיות וליקויים מהותיים מהוראות ניהול פנקסים.  
6 השנייה, שומה לפי מיטב השפיטה שהוציא המשיב למערערת על בסיס אחוז תצרוכת  
7 חומר במסעדה.  
8 שלישית, התייחסות לחיוב המערערת בריבית רעיונית לפי סעיף 3(י) לפקודת מס הכנסה  
9 בשל יתרות חובה של חברות קשורות ולתאום הוצאות במערערת בשל הוצאות לחברה  
10 קשורה.  
11 סוגיה נוספת שהייתה קשורה ליתרות חובה של בעל המניות במערערת אינה עוד על  
12 שולחן הדיונים. המערערת ציינה בסיכומי התשובה מטעמה (סעיף ט) כי "לעניין הריבית  
13 הרעיונית כבר הגיעו הצדדים להסכם שומות ביחס למשיכותיו של בעל המניות מר יוסי  
14 רבה והשומות לעניין זה שולמו על ידו".
- 15 5. חלקו הראשון של פסק הדין יעסוק בפסילת ספרי המערערת וחלקו השני יעסוק ביסודות  
16 השומה לגופה על בסיס התחשיב הכלכלי.
- 17 6. בכל הנוגע לחיוב המערערת בריבית לפי סעיף 3(י) לפקודה – בדוחות החברה קיימת  
18 יתרת חובה של חברות קשורות הולכת וגדלה לאורך שנות השומה בגינה לא חויבה  
19 המערערת בהכנסת ריבית רעיונית לפי סעיף 3(י) לפקודת מס הכנסה, ומשכך הוחלט  
20 להוסיפה בשומה.  
21 לטענת המשיב, המערערת לא הציגה טענות וראיות בנושא, גם לא בשלב המשפט.  
22 משבחרה המערערת לזנוח סוגיה זו בסיכומיה, יש לקבל את קביעת המשיב בשומה  
23 בסוגיה זו.
- 24 7. בכל הנוגע לסוגיית תיאום ההוצאות לחברה קשורות – סוגיה זו לא נדונה במסגרת  
25 ההליך ונזנחה בסיכומי המערערת. התייחסות רפה לכך ניתנה על ידה בשלב סיכומי  
26 התשובה מטעמה: "באשר להוצאות שלא נמצאה להן אסמכתא, נדמה כי אף בהן ניתן  
27 להניח לטובת המערערת כי עסקינן בהוצאות ממשיות שיש לגביהן הסבר והגיון". הא  
28 ותו לא.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 יולי 2018

ע"מ 39182-10-14 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

ע"מ 18692-02-17 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' מדינת ישראל

ע"מ 39488-12-12 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

1 משסוגיה זו לא נדונה במסגרת ההליך, לא סופקו ראיות ואסמכתאות והמערערת אף לא  
2 עמדה בנטל מזערי להוכיח כי מדובר בהוצאות אמיתיות שהוצאו בייצור הכנסתה בשנת  
3 המס (2012), יש לקבל את קביעת המשיב בשומה בסוגיה זו.

4 8. ביחס לשנת 2011 הוטל על המערערת קנס גירעון בהתאם לסעיף 191(ב) לפקודה בשיעור  
5 של 15% מסכום הגרעון.

6 הערה כללית: ההפניה לעמודים ולשורות בגוף הטקסט מתייחסת לפרוטוקולים של דיוני  
7 ההוכחות מתאריכים 5.11.2017 ו- 8.11.2017.

### 8 רקע עובדתי

9 9. המערערת מפעילה מסעדת דגים ותיקה בנמל תל-אביב. המערערת התאגדה בשנת 2003  
10 ומר יוסי רבה הוא בעל המניות בה ומנהלה.

11 10. בתאריך 26.10.2011 נערכה ביקורת במסעדה על ידי גב' בנמו, כלכלנית מהמחלקה  
12 הכלכלית של רשות המיסים.

13 11. בהתבסס על הבדיקה הכלכלית קבע המשיב כי אחוז תצרוכת החומר בעסקה של  
14 המערערת יעמוד בכל אחת משנות המס על שיעור של 37.5%.

15 אחוזי החומר לפי דו"חות המערערת עמדו על השיעורים 46.57%-64.31% (הממוצע לכל  
16 השנים הוא כ- 55.2%).

17 לאור זאת, הוצאה למערערת שומה לפי מיטב השפיטה לשנות המס שבמחלוקת בה  
18 נקבעה תוספת הכנסה למחזור המוצהר המגלמת את ההפרש שבין אחוז החומר שקבע  
19 המשיב לאחוז החומר המוצהר.

20 12. בנוסף, המשיב פסל את פנקסי המערערת לפי סעיף 130(ב) לפקודת מס הכנסה ובעקבות  
21 כך קבע כי אין להתיר לה ניכויים וקיצוזים של פחת, ריבית והפסדים שוטפים (לפי סעיף  
22 33(ג) לפקודה) וכן שאין להתיר לה קיצוז הפסדים מועברים משנים קודמות (לפי סעיף  
23 33(ב) לפקודה).

### 24 פסילת ספרים

25 13. המשיב קבע כי ספרי החשבונות של המערערת לשנות המס שבמחלוקת (2005-2012) הם  
26 בלתי קבילים בשל ניהולם בסטייה מהותית מהוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי  
27 חשבונות), התשל"ג-1973 (להלן - הוראות ניהול פנקסים).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 יולי 2018

ע"מ 39182-10-14 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

ע"מ 18692-02-17 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' מדינת ישראל

ע"מ 39488-12-12 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

14. להקפדה על ניהול ספרים בהתאם להוראות חשיבות רבה בביקורת על חשבונותיו  
והכנסותיו של הנישום.  
הוראות ניהול פנקסים נועדו לאפשר ביקורת יעילה, מהירה וקלה על חשבונותיו של  
הנישום על מנת לאפשר קביעת מס אמת (ע"מ (מינהליים חי') 25399-11-10 **עלי שייח'ה**  
נ' **פקיד שומה חדרה**, פסקה 13 (04.05.2015)).  
מטרת ההוראות היא ליצור מערכת סדורה של חשבונות שתאפשר לפקיד השומה לדעת  
בכל רגע נתון את היקף הכנסותיו והוצאותיו של כל עסק, ללא צורך בחקירה מורכבת או  
בפעולות בילוש אחר מקורות ההכנסה (עמ"ה (חיפה) 5058/97 **ח'ליפה נאג'י נ' פקיד**  
**שומה חדרה** (25.2.2001)).  
מילוי ההוראות נועד גם להקשות ולהגביל את יכולתם של נישומים להתחמק מתשלומי  
מס וליצור מסגרת ארגונית שתמנע שכחה, הזנחה ורשלנות אצל הנישום תם הלב (ראו  
ע"א 789/80 **פקיד שומה רחובות נ' שקד**, פ"ד לז(2) 103, 107 (1983); ע"א 2334/90  
**שרותי גרר אזור בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב 3**, פ"ד מט(1) 608, 613 (1995)).  
15. סמכותו של פקיד השומה לפסול את הספרים מותנית בכך שהסטייה מהוראות ניהול  
פנקסים היא "מהותית" (סעיף 130(ב) לפקודה).  
סטייה מהותית תיווצר כאשר הליקויים אינם מאפשרים לפקיד השומה לערוך ביקורת  
ראויה, להצליב מידע ולעקוב אחר הפעולות שביצע הנישום והתקבולים שקיבל.  
גם אם הליקויים במערכת החשבונות אינם מצביעים בהכרח על מגמה לדווח דיווח כוזב,  
ככל שצורת ניהול הספרים מקשה על פקיד השומה להגיע לחקר האמת בקשר להכנסה  
החייבת, יש לראות בליקוי כליקוי מהותי (ע"מ (מחוזי מרכז) 18977-02-14 **רמי קנטור נ'**  
**מדינת ישראל** פסקה 4 (25.4.2017)).  
על מנת שפגם ייחשב מהותי לצורך פסילת הספרים אין צורך שיהיה גורם בלעדיו אין  
בקביעת ההכנסה ואין צורך שיתייחס לכל מקורות ההכנסה של הנישום.

### ניהול ספר הזמנות

16. המשיב טען כי בהתאם לאופי העסק חלה על המערערת חובה לנהל ספרי חשבונות לפי  
סעיף 2(א)(3) בתוספת יא' להוראות ניהול פנקסים, וכי מבדיקתו עלה כי המערערת לא  
ניהלה ספר הזמנות כנדרש.  
17. המערערת טענה כי עיקר עבודתה אינו מושתת על הזמנות שכן גביית התקבול מהלקוח  
נעשית בסמוך להזמנה ועם סיום הארוחה ולכן אין באי ניהול ספר הזמנות כדי לפגוע



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 יולי 2018

ע"מ 39182-10-14 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

ע"מ 18692-02-17 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' מדינת ישראל

ע"מ 39488-12-12 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

- 1 ביכולתו של פקיד השומה להתחקות אחר פעילות העסק. נציג המערערת הוסיף כי לא  
2 קיבל הנחיה לנהל ספר הזמנות בביקורות הקודמות שנערכו על ידי רשות המיסים  
3 במסעדה, וגם לא מרואה החשבון, ועל כן אין באי ניהול ספר הזמנות כדי לפסול את  
4 ספרי המערערת.
- 5 18. על פי סעיף 2(א)(3) לתוספת יא' בהוראות ניהול פנקסים, נישום חייב לנהל מערכת  
6 חשבונות המתאימה לאופי העסק והיקפו לרבות "ספר הזמנות שבו יירשמו כל ההזמנות  
7 לשירות, פרט לשירות המבוצע בנוכחות המזמין במקום עסקו הקבוע של נותן השירות  
8 ונערך לגביו התייעוד הנדרש על פי הוראות אלה, מיד בגמר השירות; נרשמו עם קבלת  
9 ההזמנה התאריך, שם המזמין ומענו ותיאור השירות המוזמן בחשבונית, אין חובה  
10 לרשום הזמנה זו בספר הזמנות. עם גמר השירות תושלם החשבונית ברישום יתר  
11 הפרטים הנדרשים בסעיף 9".
- 12 19. בהתחשב בסוג העסק שמנהלת המערערת, אמור היה לחול עליה החרג הפוטר מניהול  
13 ספר הזמנות שכן מדובר "בשירות המבוצע בנוכחות המזמין במקום עסקו הקבוע של  
14 נותן השירות..." (ע"מ (מחוזי חיפה) 809/08 מסעדת החוף המערבי מוברשם בע"מ נ'  
15 פקיד שומה חיפה פסקה 11 (05.09.2011); עמ"ה (ת"א) 1083/02 צבעים בקפה  
16 התיאטרון 94 בע"מ נ' פקיד שומה כפר סבא (2.9.2009)).
- 17 ברם, ההחרגה היא רק בכפוף לכך שמדובר בשירות המבוצע בנוכחות המזמין במקום  
18 עסקו של נותן השירות.
- 19 מעדות נציגת המשיב עולה כי לפי דברי נציג המערערת חלק מההזמנות בוצע מחוץ  
20 למקום העסק, כגון הזמנות לאירועים מראש או הזמנות טלפוניות, ולא הוברר היקפם  
21 של אירועים אלה (עמוד 214 שורות 9-3, 12, 26-29). נציג המערערת ציין בחקירתו כי  
22 נערכו במסעדה אירועים שונים שהתשלום בגינם שולם חודש-חודשיים לאחר קיום  
23 האירוע (עמוד 32 שורות 10-30).
- 24 20. אף אם נאמר כי אין באי ניהולו של ספר הזמנות כשלעצמו כדי להצדיק את פסילת  
25 הספרים, היה על המערערת להצביע על קיומה של הנהלת ספרים חלופית. כפי שנראה  
26 להלן, המערערת התקשתה להראות זאת.
- 27 **שמירה וגיבוי של מערכת החשבונות הממוחשבת**
- 28 21. המשיב טען כי המערערת לא גיבתה את מערכת החשבונות הממוחשבת כמתחייב  
29 מהוראות פרק ד' סעיף 25 (ו) להוראות ניהול פנקסים. כמו כן, לא היה למערכת



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 יולי 2018

ע"מ 39182-10-14 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

ע"מ 18692-02-17 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' מדינת ישראל

ע"מ 39488-12-12 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

- 1 החשבונות הממוחשבת מיתקן הגנה למקרה של הפסקת זרם חשמל כמתחייב מהוראות  
2 סעיף(ב) בנספח ה להוראות ניהול פנקסים. כפועל יוצא, לא ניתן היה לבצע, בין היתר,  
3 את הפעולות הבאות:
- 4 א. לא הייתה אפשרות להפיק קבצים אשר מכילים את פרטי התיעוד המנוהלים  
5 כנדרש בהוראות פרק ב' (תיעוד) להוראות ניהול פנקסים.
- 6 ב. לא הייתה אפשרות לתוכנה לאתר מסמכים המנוהלים במערכת חשבונות  
7 הממוחשבת כנדרש בסעיף (א)1 בנספח ה להוראות ניהול פנקסים.
- 8 ג. לא הייתה אפשרות להפיק פלט מודפס של תיעוד הפנים כנדרש בסעיף (א)4  
9 בנספח ה להוראות ניהול פנקסים.
- 10 ד. לא הייתה אפשרות לבצע בדיקת רצף מספרים עוקבים של תיעוד הפנים כנדרש  
11 בסעיף (א)5 בנספח ה להוראות ניהול פנקסים.
- 12 22. לטענת המשיב לא התקבלו מהמערערת קבצים של הנהלת החשבונות לשנות המס -2005  
13 2009, ולגבי שנת 2010 התקבל קובץ PDF המתייחס למחצית שנה בלבד.
- 14 23. לגבי השנים 2011-2012, המשיב טען כי קיבל נתונים חלקיים בלבד מתוך מערכת  
15 החשבונות הממוחשבת, וכי נמצאו בהם ליקויים מהותיים: העדר סימול רישום ומיון  
16 באופן שאינו מאפשר מעקב אחר הרישומים מהתיעוד לספרי החשבון בהתאם לסעיף 24  
17 להוראות ניהול פנקסים; העדר מעקב במערכת החשבונות ותיעוד בהתאם לסעיף 21(א)  
18 להוראות ניהול פנקסים; תקופות חסרות; אי התאמה בין מחזור המכירות בספרים לבין  
19 הדיווח השנתי; חשבוניות בסכום שלילי והפחתות הכנסה בלתי סבירות.
- 20 24. עוד טען המשיב כי תעודת רישום התוכנה בה עשתה המערערת שימוש לא הייתה בתוקף  
21 כנדרש בסעיף (א)2 בנספח ה להוראות ניהול פנקסים וזאת החל מתאריך 31.1.2009  
22 (נספח 18 לתצהיר נציגת המשיב).
- 23 25. המערערת טענה כי נאלצה להחליף את שרת מחשבי המסעדה כתוצאה מנוק בלתי הפיך  
24 שנגרם לו בשל קצר חשמלי.
- 25 לתמיכה בטענתה צירפה המערערת מכתב ממר ווידמן גלעד, גילקום תקשורת מחשבים,  
26 לפיו "בספטמבר 2009 הוחלף שרת נובל כתוצאה מקצר חשמלי, יש לציין שהשרת היה  
27 מאד מאד ישן (חלוד וקורוזיה בגלל קירבה לים)" (נספח 4 לנימוקי הערעור).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 יולי 2018

ע"מ 39182-10-14 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

ע"מ 18692-02-17 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' מדינת ישראל

ע"מ 39488-12-12 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

- 1 26. המערערת טענה כי שכרה אנשי מקצוע מובילים על מנת שהמערכת הממוחשבת תעמוד  
2 בדרישות החוק ועשתה כל שביכולתה על מנת לשמור על המערכת אולם אינה יכולה  
3 להתמודד עם תופעות טבע (סעיף 12.1.2 לנימוקי הערעור לשנים 2005-2009).
- 4 27. איני מקבלת את טענות המערערת. מדובר בליקוי מהותי בניהול ספריה, מכל הטעמים  
5 שלהלן.
- 6 28. העדר גיבוי למערכת החשבונות הממוחשבת עלול לשבש את היכולת להתחקות אחרי  
7 הפעילות הכספית והכלכלית של העסק ואת היכולת לבחון את נכונות הדיווח ולכן ייחשב  
8 ליקוי מהותי (עמ"ה (מחוזי ירושלים) 112/97 חברת שפודי הבירה נ' פקיד השומה  
9 ((29.08.1999)).
- 10 29. נציג המערערת אישר בחקירתו כי למערכת החשבונות הממוחשבת לא היו גיבויים:  
11 "בתקופה הזאת לא היו גיבויים. בתקופה הזאת לא ידענו מה זה. בתקופה הזאת לא  
12 היה, זה לא כמו היום יש בכל טלפון ענן..." (עמוד 16 שורות 26-27).
- 13 ממכתבו של מר ווידמן ניתן ללמוד כי השרת עליו הייתה שמורה, לכאורה, מערכת  
14 החשבונות היה ישן ופגום.
- 15 לא הוצג הסבר מניח את הדעת מדוע המערערת לא פעלה לגבות את מערכת החשבונות  
16 הממוחשבת לאחר קריסת השרת בשנת 2009.
- 17 30. נציג המערערת ציין בחקירתו כי כל מסמכי הנהלת החשבונות מצויים בידו: "יש לי את  
18 הספרים, יש לי, יש לי חדר, יש לי מחסן מלא בכל הספרים שלכם..." (עמוד 17 שורות  
19 5-6).
- 20 ברם, הוא לא ידע להסביר מדוע "ניירת" זו מעולם לא הוצגה למשיב (עמוד 17 שורות 7-  
21 12, ועמוד 18 שורות 5-8 ו-15-21).
- 22 לדברי נציגת המשיב, ניתנו למערערת הזדמנויות רבות להציג מסמכים, לרבות מסמכים  
23 חלופיים (עמוד 202 שורות 21-22) אולם אלה מעולם לא הוצגו (עמוד 203 שורה 5).  
24 כראיה, הוצגו דרישות המסמכים שנשלחו למערערת (נספחים 11, 19 ו-22 לתצהיר  
25 המשיב, עמוד 216 שורות 6-8).
- 26 31. רואה החשבון מטעם המערערת אישר בדיוני השומה כי קיימות תקופות חסרות בספרים  
27 (גם בשנת 2012 לגביה טען כי נעשה חישוב על דרך האומדן בשל מחסור בנתונים,  
28 נספחים 21-23 לתצהיר נציגת המשיב).
- 29 המערערת בחרה שלא להביא לעדות את רואה החשבון שלה, רו"ח זליכה, אשר היה  
30 אחראי על ניהול חשבונותיה וייצג אותה בשלבי השומה. מחדל זה ייזקף לחובתה שכן



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 יולי 2018

ע"מ 39182-10-14 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

ע"מ 18692-02-17 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' מדינת ישראל

ע"מ 39488-12-12 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

- 1 היא מוחזקת כמי שעדות זו הייתה פועלת לרעתה ולכן נמנעה מלהביאה (ע"א 3886/12  
2 **זאב שרון קבלנות בנין ועפר בע"מ נ' מנהל מע"מ**, פסקה 34 (ב) (26.08.2014)).
- 3 32. לגבי השימוש בתוכנה שאינה רשומה – המערערת השתמשה בתוכנה "אנליזה מחשבים"  
4 שתוקף תעודת הרישום שלה פג בתאריך 31.1.2009.
- 5 החל מתאריך 1.6.2012 הוחלפה הגרסה של התוכנה ל"אנליזה מערכות מידע" שלה  
6 תעודת רישום עד לתאריך 31.5.2014 (נספח 5 לנימוקי הערעור לשנים 2005-2009).  
7 מכאן עולה שלגבי חלק מהתקופה הרלוונטית המערערת עשתה שימוש בתוכנה שאין לה  
8 תעודת רישום.
- 9 33. המערערת נדרשה להמציא ספרי חשבונות לביקורת. לטענת המשיב, המערערת לא  
10 המציאה את מלוא הספרים אותם היא חייבת לנהל לפי תוספת יא' להוראות ניהול  
11 פנקסים.
- 12 כאשר אין לנישום ספרי חשבונות, כמתחייב על פי ההוראות, לא ניתן לומר כי ספריו  
13 ייחשבו קבילים (ראו, ע"א 718/86 **אנואר בוטרוס אשקר נ' פקיד שומה נצרת פ"ד מג(3)**  
14 52 (1989); ע"א 3771/90 **אעמר עומר נ' פקיד השומה נצרת**, פ"ד מז(5) 177 (1993); ע"מ  
15 (מחוזי חיפה) 10700-02-10 **עיסא בריק נ' פקיד שומה עכו** (30.10.11)).

### חשבוניות בסכום שלילי והפחתות הכנסה בלתי סבירות

- 17 34. המשיב הוסיף וטען כי בספרי המערערת נמצאו חשבוניות מס בסכום שלילי בהיקף  
18 מהותי שהפחיתו את הכנסתה של המערערת מבלי שניתן לכך הסבר ובאופן המנוגד  
19 להוראות סעיף 23א' להוראות ניהול פנקסים.
- 20 35. לטענת המשיב, המערערת הנפיקה חשבוניות שליליות בתקופה שבין 6.9.2009-  
21 31.12.2009 בסכום של 1,087,933 ש"ח כולל מע"מ.
- 22 בשנת 2010 הופחתו ללא הסבר חשבוניות שליליות בסכום של 815,076 כולל מע"מ (ראו  
23 נספחים 25-28 לתצהיר המשיב).
- 24 בתאריכים אחרים הופחתו חשבוניות בסכום כולל גבוה: למשל, בתאריך 27.11.2009  
25 הוצאו חשבוניות בסכום שלילי של 26,500 ש"ח (נספח 27 לתצהיר המשיב); בתאריך  
26 11.2.2010 הוצאה על ידי המערערת חשבונית שלילית בסכום של 9,000 ש"ח (נספח 28).
- 27 36. לטענת נציג המערערת, הוא שהה בכלא בחלק מהתקופה הרלוונטית (בין השנים 2008-  
28 2009) ולכן אינו יכול להסביר את פשר החשבוניות השליליות. לטענתו, לא מן הנמנע כי  
29 מדובר בזיכויים בגין שולחנות שלא שולם עבורם, מטעם כזה או אחר, גניבה של אחד





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 יולי 2018

ע"מ 39182-10-14 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

ע"מ 18692-02-17 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' מדינת ישראל

ע"מ 39488-12-12 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

- 1 מהעובדים, ביטולים אגב לימוד מלצרים חדשים, ביטולים המתבצעים באופן מצטבר  
2 בסיום משמרת, ביטולים בשל טעויות או חזרת מוצרים למטבח וכיו"ב.
- 3 37. אין בידי לקבל את הסברי המערערת לחשבוניות השליליות. מדובר בליקוי מהותי  
4 בניהול ספריה שדי בו להביא לפסילתם.
- 5 38. מצופה היה מנציג המערערת כי יספק הסברים על שום מה הוצאו חשבוניות שליליות  
6 מטעם המערערת בהיקף כספי כה גדול ולגבות הסברים אלה בראיות אובייקטיביות. לא  
7 ניתן להסתפק בהשערות ובניחושים ללא כל ביסוס.
- 8 39. מקובלת עלי טענתו של המשיב כי לא מדובר על ביטולים ברמת ההזמנה של המנה  
9 (הלגיטימית כשלעצמה) אלא על ביטולים ברמת החשבונית (וראו ההבדל בין השניים,  
10 נספח 15 לתצהיר נציגת המשיב המהווה דו"ח חריגות וביטולים ברמת ההזמנה לעומת  
11 נספח 25 לתצהיר נציגת המשיב המפרט את החשבוניות השליליות). נציג המערערת  
12 אישר בחקירתו כי "אם אני צריך לבטל מנה אני מבטל מנה, אין לבטל חשבונית" (עמוד  
13 20 שורה 6).
- 14 40. המערערת לא הביאה כל ראיה להוכחת טענתה על גניבת כספים בידי העובדים, לא  
15 הוכיחה כי הוגשה תלונה למשטרה (עמוד 34 שורות 11-21), לא צוינו שמות העובדים  
16 החשודים (עמוד 208 שורות 17-19) ולא הוצג נוהל מסודר המנסה להתמודד עם תופעת  
17 הגניבות במסעדה, במיוחד לאור ההיקפים הגדולים של החשבוניות השליליות (עמוד 211  
18 שורות 21-23).
- 19 המערערת לא דאגה לנוהל מסודר בנוגע לביטול מנות או הזמנות. כרטיס המנהל,  
20 שאיפשר את הוצאת החשבוניות השליליות, היה מצוי אצל כל אחראי משמרת ונגיש לכל  
21 עובד (עמוד 18 שורות 22-29, עמוד 19 שורות 11-12, 20-21).
- 22 41. בנסיבות אלה צדק המשיב כאשר לא נתן אמון בגרסת המערערת.
- 23 42. נציגת המשיב העידה כי "התקופות בהן ראינו את המינוסים היו לפחות שנתיים וחצי...  
24 מהרבעון האחרון של 2009, 2010 ו-2011" (עמוד 209 שורות 18-23), דהיינו, מדובר  
25 בתקופות החורגות מתקופת שהייתו של מנהל המערערת בכלא.
- 26 מכל מקום, היה על מנהל המערערת לקבוע נהלים מסודרים לתקופת היעדרותו ולוודא  
27 אכיפתם, דבר שלא הוכח כי נעשה.
- 28 כבר נקבע כי "מי שמעניק סמכויות נרחבות היקף בעסקו לאדם אחר, גם אם מתוך  
29 מטרה ראויה של שיקום, וגם אם קיימת בינו לבין אותו אדם קרבה משפחתית, מצופה



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 יולי 2018

ע"מ 39182-10-14 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

ע"מ 18692-02-17 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' מדינת ישראל

ע"מ 39488-12-12 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

1 ממנו לפקח על התנהלותו של אותו אדם בעסקו..." (ע"מ (מחוזי מרכז) 49755-11-12)  
2 אשרף בדיר נ' מנהל מס ערך מוסף פתח תקווה (02.10.2017)).  
3 לאור זאת, המערערת לא תוכל להיבנות מהיעדרות המנהל מהמסעדה ומהאצלת  
4 הסמכויות לעובדים.

5 אי התאמה מהותית בין מחזור המכירות בספרי הנהלת החשבונות לזה המדווח בדו"ח  
6 השנתי (לשנת 2011)

7 43. לטענת המשיב, נמצאה אי התאמה מהותית בין מחזור המכירות בספרים (קובץ מכירות  
8 ודו"ח כספי) לבין מחזור המכירות שדווח לצרכי מס הכנסה. אי התאמה זו גרמה  
9 להפחתת ההכנסה המדווחת של המערערת.  
10 44. לפי הדו"ח הכספי של המערערת לשנת 2012, ולפי מספרי ההשוואה לשנת 2011, עולה כי  
11 מחזור המכירות המדווח לשנת 2011 עמד על 13,472,003 ש"ח. מאידך, ב-מע/1, שהוא  
12 דו"ח המכירות של המערערת, סכום מכירות הפרטים עמד על 14,082,583 ש"ח.  
13 45. המערערת טענה כי הפער בסכומים נובע ממרכיב המע"מ הגלום בסכומים שבדו"ח  
14 המכירות (מע/1) (עמוד 127 שורות 20).  
15 טענה זו מוקשית, הן מהטעם שמחירי המנות בתפריט הם בסכומים עגולים (עמוד 206  
16 שורות 9-13) והן מהטעם שאף לאחר חילוף רכיב המע"מ מסכום המכירות עדיין אין  
17 התאמה לדיווח.  
18 גם בכך יש לחזק את קביעת המשיב לפסילת הספרים.

19 סיכום ביניים

20 46. מצבור הליקויים בניהול ספרי המערערת מלמד על אי תקינות יסודית בדרכי הדיווח  
21 והתיעוד של פעילות המסעדה באופן הפוגע באפשרות להסתמך על הנתונים המתועדים  
22 בספרים (עמ"ה 3013/96 קלוד רפאל ואח' נ. פקיד שומה ירושלים (22.12.1999); ע"ש  
23 1615/98 סגל אלון נ' מנהל המכס והמע"מ - באר שבע (10.03.1999)).  
24 במצב דברים זה, אין להתערב בהחלטת המשיב לפסול את הספרים והיא נותרת על  
25 כנה.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 יולי 2018

ע"מ 39182-10-14 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

ע"מ 18692-02-17 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' מדינת ישראל

ע"מ 39488-12-12 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

### השומה הכלכלית

### הבדיקה הכלכלית של המשיב

1

2

3 47. המשיב בחן את אחוז החומר המוצהר אצל המערערת, דהיינו, את תוצאת חלוקת העלות  
4 המוצהרת של חומרי הגלם במכירות המוצהרות, ומצא כי אחוז זה נע בין 46.57% (שנת  
5 2012) לבין 64.31% (שנת 2007). המשיב סבר כי נתון זה הוא בלתי סביר בהתחשב בכך  
6 שהוא גבוה מהמקובל על פי התדריך הכלכלי בענף.

7 48. בהתחשב בכך, ראה המשיב לנכון לערוך למערערת בדיקה כלכלית לעניין אחוז החומר  
8 המשמש אותה במסעדה על מנת לגזור מתוכו את פדיון המכירות.  
9 ממצאיו של המשיב העלו כי אחוז החומר הנצרך במסעדה עומד על 37.5% בכל שנות  
10 השומה ועל בסיס זאת ערך תחשיב כלכלי להכנסות המערערת. על יסוד תחשיב זה  
11 הוצאו השומות מושא הערעור.

12 49. התחשיב נערך על ידי הכלכלנית מטעם המשיב, גב' בנמו, האחראית על תחום תמחור  
13 המזון במחלקה הכלכלית ברשות המיסים וערכה את התדריכים הכלכליים בענף  
14 המסעדות. גב' בנמו היא בוגרת החוג לכלכלה וסטטיסטיקה באוניברסיטה העברית  
15 ובנוסף בעלת תואר שני במנהל עסקים בהתמחות מיסים.

16 גב' בנמו ערכה מספר רב של ביקורות במסעדות ברחבי הארץ והעידה בפני בתי המשפט  
17 בערעורי מס רבים (ראו, למשל, ע"מ (חי') 809/08 מסעדת החוף המערבי מוברשם בע"מ  
18 נ' פ"ש חיפה (5.9.2011); ע"מ (י-ם) 141/08 ביבי ואח' נ' פ"ש י-ם 1 (22.4.2012) (להלן  
19 – עניין ביבי); עמ"ה (י-ם) 7075/03 סמי נ' פ"ש ירושלים (26.5.2013) (להלן – עניין  
20 סמי); ע"מ (מחוזי י-ם) 64141-01-15 מסעדת וסטקיית סימה בע"מ נ' מדינת ישראל  
21 פ"ש ירושלים (24.01.2017)).

22 50. גב' בנמו ערכה שני סוגי תחשיבים:

23 בתחשיב הראשון הורכבו "מנות ממוצעות" המורכבות ממנה ראשונה, מנה עיקרית, מנה  
24 אחרונה ושתייה ממגוון המנות המוצעות במסעדה. לכל מנה ממוצעת הוספו תוספות  
25 וסלטים אשר אין להם חיוב במחיר המכירה ובהתאם למנות ממוצעות אלה נקבע אחוז  
26 החומר הכולל במסעדה.

27 בתחשיב השני חושב אחוז החומר עבור המנות השונות שנמכרות במסעדה, כאשר לכל  
28 מנה הוספו תוספות וסלטים אשר אין להם חיוב במחיר המכירה של המנה. אחוז החומר



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 יולי 2018

ע"מ 39182-10-14 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

ע"מ 18692-02-17 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' מדינת ישראל

ע"מ 39488-12-12 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

- 1 הכולל שהתקבל שוקלל בהתאם לדו"ח המכירות של המערערת לשנת 2011 הנותן ביטוי  
2 לסוגי המנות הנמכרות במסעדה.  
3 אחוז החומר לפי התחשיב השני היה גבוה יותר ועל פיו נערכה השומה.  
4 51. הרעיון הכללי המונח ביסוד בדיקה כלכלית המבוססת על קביעת אחוז החומר הוא  
5 שבאמצעות אחוז תצרוכת החומר ניתן להתחקות באופן אובייקטיבי אחר מספר המנות  
6 הפוטנציאליות שיכול הנישום להפיק מתוך חומרי הגלם שרכש.  
7 לאחר קבלת הנתון של מספר המנות הפוטנציאליות, מוכפל נתון זה במחיר המכירה של  
8 המנה (כפי שנלמד מתפריט המסעדה) והתוצאה אמורה לתת תמונה של הפדיון שהיה  
9 צפוי להתקבל כתוצאה ממכירת כמות חומרי גלם שנרכשה.  
10 "אחוז חומר" הוא, אפוא, התוצאה המתקבלת מחלוקת עלות הרכישה של חומר הגלם  
11 במחיר המכירה של אותו חומר הנמכר במסעדה.  
12 52. באופן עקרוני, חישוב אחוז החומר נעשה על פי השלבים הבאים (לצורך הפשטות אניח כי  
13 נמכרת מנת דג עיקרית ללא תוספות וללא מנות פתיחה):  
14 א. שקילת מנת הדג (או הבשר) במנה הנמכרת במסעדה.  
15 ב. בירור עלות רכישה של ק"ג שלם של דג (או בשר) על פי חשבונית קנייה או תשאול  
16 הספקים.  
17 ג. תוצאת הכפלת עלות ק"ג דג במשקל הדג במנה תיתן את עלות הדג במנה.  
18 ד. חלוקת עלות המנה במחיר המכירה של המנה (בהתאם לתפריט המסעדה ולאחר  
19 חילוף מרכיב המע"מ) תיתן את "אחוז החומר" של הדג במנה הנמכרת.  
20 ה. חלוקת עלות הרכישה הכוללת של הדגים באחוז החומר תיתן את פדיון המכירות  
21 במסעדה הנובע ממכירת מלוא הדגים שנרכשו.  
22 ו. ההפרש בין הפדיון לבין עלות הרכישה של הדגים יהווה את הרווח הגולמי ממכירת  
23 הדגים במסעדה.  
24 ז. לצורך התחשיב יש להתחשב בפחת של הדגים בשל ניקוי, הפשרה של דגים  
25 מוקפאים, צליה והכנה לבישול וכיו"ב.  
26 הפחת מעלה את אחוז החומר משום שהוא מעלה את עלות הרכישה של המנה.  
27 53. הדוגמא לעיל היא פשטנית במובן זה שהיא מניחה כי במסעדה נמכרות מנות זהות של  
28 דגים בלבד.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 יולי 2018

ע"מ 39182-10-14 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

ע"מ 18692-02-17 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' מדינת ישראל

ע"מ 39488-12-12 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

- 1 ברם, תפריט מסעדה הוא מגוון וכולל מנות עיקריות ותוספות מסוגים שונים, שתיה  
2 וקינוחים, ולכן יש לקבוע את אחוז החומר הכולל באופן **משוקלל** הנותן ביטוי להתפלגות  
3 המכירות במסעדה וליחס המכירות של המוצרים השונים לעומת כלל המכירות.  
4 54. כפי שעולה מחוות דעת המומחה של גב' בנמו, היא ביקרה במסעדה בתאריך 26.10.2011  
5 יחד עם 16 עובדים מרשות המיסים, שזהותם לא פורטה (עמוד 110 שורה 15), והזמינה  
6 מנות רבות לשולחן לצורך עריכת מדגם נרחב למנות הנמכרות במסעדה.  
7 רק לאחר הזמנת המנות והגעתן לשולחן היא הזדהתה בפני נציגי המערערת, מר יוסי  
8 רבה ואמו גב' זהבה רבה, והודיעה כי ברצונה לערוך בדיקה כלכלית.  
9 55. לשולחן הוגשו מגוון מנות עיקריות מתפריט המסעדה (המנות מפורטות בסעיף 17  
10 לתצהיר של גב' בנמו) ובנוסף לכך הוגשו – ללא תשלום – התוספות הבאות: תפוי"א אפוי  
11 לכל מנה, סלט חציל בטחינה, סלט חריימה, סלט ירקות, 15 לחמניות ו-14 סוגי סלטים  
12 בצלוחיות.  
13 56. במעמד הביקורת, טען מנהל המערערת כי על דרך הכלל מוגשים במסעדה 16 סוגי  
14 סלטים בצלוחיות.  
15 הכלכלנית בנמו קיבלה זאת וכללה בתחשיב שערכה 16 סלטים בצלוחיות.  
16 בכך נקטה חישוב מקל המעלה את אחוז החומר במסעדה.  
17 57. כמו כן, הכלכלנית קבעה בחישובה כי המערערת ממלאת את הסלטים המוגשים  
18 בצלוחיות ארבע פעמים.  
19 מדובר בחישוב מקל המעלה את אחוז החומר במסעדה שכן לטענת המערערת כמות  
20 הסועדים הסועדת ברגיל במסעדה היא בין 4-2 אנשים (סעיף 34 לסיכומי המערערת)  
21 ולכן קשה להלום כי יבקשו מילוי של 16 צלוחיות סלטים, ארבע פעמים, וזאת בטרם  
22 הוגשה המנה העיקרית.  
23 58. לפי תפריט המסעדה, סועד שלא מזמין מנה עיקרית משלם על הסלטים בצלוחיות 35  
24 ש"ח לסועד.  
25 עם זאת, הכלכלנית ערכה את התחשיב על בסיס ההנחה שהסלטים נמכרים במחיר אפס  
26 וגם בכך נקטה חישוב מקל המוריד את אחוז החומר במסעדה.  
27 59. יצוין כי עם הגשת התצהיר מטעמה ערכה הכלכלנית **תיקון בחישוב** הלוקח בחשבון את  
28 העובדה שלשולחן הביקורת הוגשו ללא תשלום שלוש מנות חציל בטחינה ושתי מנות  
29 סלט חריימה (סעיף 28 לתצהיר).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 יולי 2018

ע"מ 39182-10-14 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

ע"מ 18692-02-17 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' מדינת ישראל

ע"מ 39488-12-12 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

60. לאחר הזמנת המנות נערכה שקילה של כל המנות שהוזמנו (נספח א' לתצהיר) והתוצאה  
1 חולקה בעלות ק"ג מלא של רכיבי המנה.  
2 כך הגיעה הכלכלנית מטעם המשיב לעלות של רכיבי המנות.  
3
61. בהקשר זה יצוין כי גב' בנמו ערכה שקילה במקביל של מנות נוספות (לא מוכנות), מלבד  
4 אלו שהוזמנו לשולחן, מתוך המקרר של המסעדה (למעט דג אינטיאס) (פרוט מנות דגים  
5 ובשר לא מבושלים שנשקלו ממקרר המסעדה בסעיף 18 לתצהיר).  
6
62. שקילת המנות מהמקרר נועדה לסייע למערערת מכמה טעמים:  
7 ראשית, משקל המנות מהמקרר קרוב למשקלן הגולמי מהספק (לפני פחת כתוצאה  
8 מצליה ובישול) ולכן מעלה את אחוז החומר.  
9 שנית, מבחינת אחידות וגודל המנות יש לנישום אפשרות להציג מנות גדולות יותר  
10 מהמקרר.  
11
63. על מנת לחשב את אחוז החומר הכולל באופן מדויק ככל שניתן השתמשה גב' בנמו בכלי  
12 עזר שנקרא "מנות ממוצעות".  
13 הכלכלנית בנתה 18 מנות ממוצעות שמייצגות את מגוון המנות במסעדה ואת מגוון  
14 הסועדים במסעדה (סעיף 29 לתצהיר).  
15 המנות הממוצעות הורכבו ממנה ראשונה, עיקרית, אחרונה ושתייה.  
16 בתוך המנה הממוצעת חושבו העלויות של הסלטים המוגשים לשולחן כמנות פתיחה ללא  
17 תשלום בסכום של כ-5.17 ש"ח לסועד (בגין הסלטים בצלוחיות לא ניתן היה לקבוע את  
18 תרומתם העצמאית לאחוז החומר הכולל משום שלא נגבה בגינם תשלום ולכן עלותם  
19 צורפה לעלות המנה העיקרית).  
20 לצורך חישוב עלות המנה הממוצעת השתמשה הכלכלנית בחשבונות קנייה מהמועד  
21 הסמוך למועד הביקורת שהומצאו לה על ידי המערערת (יצוין כי חשבונות אלה לא  
22 צורפו לתצהירה של גב' בנמו ולא הוצגו לבית המשפט) וכן תשאלה את ספקי הירקות  
23 והבשר באותו מועד (נספחים ב' ו-ג' לתצהיר).  
24 כנגד עלות המנה הציבה את מחיר המכירה של המנה הממוצעת, כפי שהופיע במחירון  
25 של המסעדה בשנת עריכת הביקורת (2011) לאחר חילוץ מרכיב המע"מ.  
26 מכאן הסיקה את אחוז החומר במנה הממוצעת.  
27
64. גב' בנמו ערכה בדיקה של אחוז החומר ב- 18 מנות ממוצעות שבנתה (נספחים א'-ג'  
28 לתצהיר).  
29



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 יולי 2018

ע"מ 39182-10-14 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

ע"מ 18692-02-17 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' מדינת ישראל

ע"מ 39488-12-12 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

- 1 לאחר שהיה בידה הנתון של חישוב העלות הכוללת של רכיבי המנה ועלות זו חולקה  
2 במחיר המכירה של המנה (לאחר חילוף מרכיב המע"מ) והתקבל אחוז החומר, חושב  
3 הממוצע של אחוז החומר בהתחשב בכל המנות שבנתה.  
4 למשל, במנה הממוצעת הרביעית יצא כי העלות הכוללת של רכיבי המנה (מנה ראשונה –  
5 סלט ירקות, מנה עיקרית – ברבוניות, סלטים, פיתות, שתיה-קולה וסופלה) עמדה על סך  
6 של 50 ש"ח כאשר מחיר מכירתה היה 171 ש"ח (ללא מע"מ). חילוק המספרים זה בזה  
7 הביא לאחוז חומר של 29% במנה הראשונה. יתר המנות הממוצעות פורטו בתצהירה של  
8 גב' בנמו (עמודים 4-7).  
9 הממוצע של אחוז החומר בכל המנות הממוצעות עמד על שיעור של 30%.  
10 לאחוז החומר הממוצע לפי המנות הממוצעות הוסף פחת כללי ותבלינים בשיעור של  
11 15%. פחת זה כולל לשיטת המשיב: פחת כללי, זריקה של מוצרים, החזרת מנות  
12 למטבח, שינויים במחירי ירקות עונתיים, תבלינים בלתי מדידים וטעויות חישוביות של  
13 שברי אחוזים. הפחת הכללי ניתן בנוסף לפחת בשל הכנה, הפשרה וניקוי.  
14 **לאחר כל זאת, אחוז החומר הממוצע, לאחר הוספת פחת, עמד על שיעור של כ-35%**  
15 **(34.751%).**  
16 יצוין כי המערערת הצביעה על טעות חישוב טכנית של הכלכלנית בנמו בחישוב אחוז  
17 החומר לגבי "מנה 17" (סעיף 49 לסיכומים). הכלכלנית בנמו הסבירה כי בשל טעות זו  
18 היא לא התחשבה במנה 17 בחישוב אחוז החומר הממוצע (עמוד 180 שורה 25, עמוד  
19 181 שורה 7).  
20 65. הכלכלנית מטעם המשיב לא הסתפקה בבדיקה של המנות הממוצעות וביצעה בדיקה  
21 נוספת אשר שימשה כלי בקרה נוסף בידה לשומה שיצאה למערערת.  
22 בבדיקה הנוספת, אחוז החומר לא חושב רק על בסיס עלויות המנות והצבתן מול מחירי  
23 המנות על פי מחירון המסעדה, אלא נקבע תוך התחשבות בהתפלגות המכירות של  
24 המסעדה, דהיינו, אחוז החומר שוקלל בדו"ח המכירות של המערערת לשנת 2011 וכך  
25 התקבל הנתון של "אחוז חומר משוקלל".  
26 דו"ח המכירות מפרט את סוגי המנות שנמכרו במסעדה, בצד ציון הכמות, הסכום ואחוז  
27 המכירה של כל מנה ביחס לכלל המנות שנמכרו (החלוקה בדו"ח היא לפי מחלקות).  
28 אחוז החומר שוקלל באחוז המכירות של המנות השונות וכך התקבל **אחוז חומר**  
29 **משוקלל** שעמד על שיעור גבוה יותר מאחוז החומר הממוצע על פי המנות הממוצעות  
30 ובסה"כ עמד על שיעור של כ-37.5%.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 יולי 2018

ע"מ 14-10-39182 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

ע"מ 17-02-18692 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' מדינת ישראל

ע"מ 12-12-39488 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

66. אחוז החומר המשוקלל על פי דו"ח המכירות נותן תמונה מדויקת יותר של צריכת החומר במסעדה שכן הוא נותן ביטוי לסוגי המנות הנמכרות בפועל במסעדה בהתאם לאחוז מכירתן מכלל המכירות.
- זאת לעומת אחוז חומר ממוצע שהוא תוצר של הרכב מנות ממוצעות תיאורטיות (לפי החישוב הראשון שעשתה גב' בנמו) ולכן אינו משקף בהכרח את המנות שנמכרו בפועל. בנוקטו בחישוב אחוז חומר משוקלל, שהגדיל את אחוז החומר במסעדה, נהג המשיב לפנים משורת הדין ובאופן מקל, שכן ספרי המערערת ובתוכם דו"ח המכירות (על פיו נעשה השקלול) נקבעו כבלתי קבילים.
67. אחוז החומר המשוקלל לאחר הוספת פחת לפי שיעור של 37.5%, הנמוך משמעותית מאחוז החומר עליו הצהירה המערערת בדו"חותיה, הועבר לפקיד השומה לצורך בניית השומה.
- לאור זאת, המשיב קבע תוספת להכנסה המוצהרת של המערערת כדלקמן:

2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	
7,922,904	9,064,782	10,489,073	13,450,092	12,200,632	11,968,484	13,742,003	13,969,286	מחזור מוצהר
60.26%	60.77%	64.31%	60.48%	53.04%	46.81%	49.39%	46.57%	שיעור תצרוכת החומר מדווח
12,731,653	14,689,947	17,986,664	21,691,339	19,653,480	14,938,981	18,099,306	17,347,013	מחזור מחושב לפי אחוז חומר 37.5%
4,808,749	5,625,165	7,497,591	8,241,247	7,452,848	2,970,497	4,357,303	3,377,727	תוספת הכנסה למחזור מוצהר

13

14

### חוות הדעת הכלכלית מטעם המערערת

68. המערערת הגישה מטעמה חוות דעת כלכלית, שנערכה על ידי הכלכלנית גב' מרים ניצן. גב' ניצן שימשה בעברה כמנהלת המחלקה הכלכלית ברשות המיסים ובמסגרת עבודתה פיקחה על עריכת תדריכים כלכליים ענפיים וניתוחים כלכליים.
- חוות הדעת של גב' ניצן כוללת תחשיב חלופי לאחוז החומר הנצרך במסעדה ובוחנת את נימוקי השומה ודרך קביעת אחוז החומר שחשבה הכלכלנית מטעם המשיב.

19





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 יולי 2018

ע"מ 39182-10-14 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

ע"מ 18692-02-17 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' מדינת ישראל

ע"מ 39488-12-12 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

69. מסקנת חוות הדעת היא כי שיעור צריכת החומר של המערערת, כולל פחת, לשנות המס 2009-2010 עומד על 47.6% ולשנות המס 2005-2008 על שיעור של 57.1%. לגבי שנות המס 2011-2012 אין מסקנות בחוות הדעת.
- יצוין כי המערערת בחרה להסתמך על חוות הדעת הכלכלית מטעמה למרות שהיא מציגה אחוז חומר נמוך מזה שהוצהר על ידה בדו"חות שהגישה למשיב (לגבי השנים 2005-2008 60.37%-64.31% ולגבי השנים 2009-2010 46.81%-53.04%).
70. הכלכלנית ניצן פרטה בחוות דעתה את אופן פעילותה של המערערת, וזאת על סמך מידע שנמסר לה מנציגי המערערת, ובין היתר ציינה כי: המערערת פועלת באזור תחרותי שבו מרוכזים עסקים דומים ועל כן מרווח מחיריה נמוך; המערערת מכינה כל בוקר את הסלטים, התוספות ודג חריימה, בלא קשר למספר הלקוחות, ובסוף יום עבודה נזרק לפח כל מה שלא נמכר; מנות שהוגשו לשולחן ולא נאכלו נזרקות וכיו"ב.
71. לצורך חישוב אחוז החומר במנה העיקרית נעשו על ידי גב' ניצן הפעולות הבאות:
- א. גב' ניצן ביקרה במסעדה בשנת 2012 ושקלה מנות של דגים וברשים (סעיף 5.3 לחוות הדעת). עלות הקנייה נקבעה על סמך חשבוניות שהוצגו לה מספקיה השונים של המערערת (סעיף 5.4).
- ב. מאחר שהמנה העיקרית כללה תוספות של מוצרים נלווים (שמן, טחינה, ביצים, מיונה, בורגול, תבלינים, גבינה לסלט וכדומה), וכך גם לגבי מנות הפתיחה והירקות, היה צורך לברר את עלות הקנייה של מוצרים אלה במסגרת עלות המנה העיקרית.
- ג. לפי הביקורת שערכה הכלכלנית ניצן, המערערת מגישה מעל 20 מנות פתיחה הכוללים מבחר של סלטים, חומס וסלט ירקות, דג חריימה ולחמניות, וזאת ללא הגבלה, ולפי בקשת הסועדים (סעיפים 1.2, 2.3 לחוות הדעת של גב' ניצן).
- ד. את עלות התוספות ומנות הפתיחה חישבה כך:
- עלות של מוצרים נלווים (לא כולל משקאות וקינוחים) – 475,347 ש"ח (לא כולל מע"מ).
- עלות הירקות – 696,000 ש"ח.
- לחמניות 282,202 ש"ח.
- ה. עלויות אלה חולקו על ידה ל- 100,589 סועדים שסעדו במסעדה בשנת 2010 על פי דו"ח מכירה של המסעדה מאותה שנה (נספח 5) וכך התקבל הנתון של עלות התוספות ומנות הפתיחה לכל סועד וסועד, למעט דג החריימה, לגביו אפרט בהמשך.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 יולי 2018

ע"מ 39182-10-14 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

ע"מ 18692-02-17 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' מדינת ישראל

ע"מ 39488-12-12 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

- 1 נקודת המוצא לבדיקה הייתה שהתוספות ומנות הפתיחה מתלוות לכל מנה עיקרית  
2 (13% מהסוּעֵדִים מזמינים רק את מנות הפתיחה ללא מנה עיקרית).  
3 ו. לגבי דג החריימה:  
4 נקודת המוצא של גב' ניצן הייתה שמנת פתיחה של חריימה כוללת 1/3 ממשקל הדג  
5 הכלול במנה עיקרית של חריימה, דהיינו, 212.8 גרם, לפי עלות של 33 ש"ח ל-1 ק"ג  
6 דג. לפי זה, התקבלה עלות של כ-7 ש"ח לכל מנת פתיחה של חריימה.  
7 ז. לאור כל זאת קבעה הכלכלנית ניצן כי עלות מנות הפתיחה לסועד עמדה על 21.48  
8 ש"ח.  
9 ח. עלות הקנייה הכוללת, מנות הפתיחה והמנות העיקריות, הוצבה מול מחיר המכירה  
10 של המנה לפי תפריט המסעדה ללא מע"מ (סעיף 5.5) וכך הגיעה גב' ניצן לאחוז חומר  
11 ממוצע למנה עיקרית בשיעור של 52.4% (נספח 6).  
12 ט. יצוין כי הכלכלנית לא הציגה בפני בית המשפט את חשבוניות הקניה (עמוד 70 שורה  
13 11-14) ולא פירטה את אופן עריכת השקילות בביקורת (עמוד 73 שורות 12-16, עמוד  
14 95 שורות 22-24).  
15 72. אולם בכך לא תמה הדרך.  
16 גב' ניצן ביקשה לאתר את אחוז החומר המשוקלל המשקף באופן מדויק יותר את אחוז  
17 החומר הנצרך במסעדה בהתחשב בהתפלגות המכירות של המנות על פי דו"ח המכירות  
18 משנת 2010 (נספח 5).  
19 73. לצורך כך חושב היחס בין המכירות של מנה עיקרית, קינוח, שתיה קרה, שתיה חמה  
20 ושתיה חריפה במסעדה ומתוך יחסים אלה התקבל הנתון של ארוחה מקובלת לסועד  
21 במסעדה.  
22 לפי הבדיקה שערכה גב' ניצן: בין 90%-ל-100% מהסוּעֵדִים הזמינו שתיה קלה או בירה;  
23 בין 22%-ל-25% מהסוּעֵדִים הזמינו שתיה חמה; בין 9%-ל-10% מהסוּעֵדִים הזמינו  
24 קינוח.  
25 שקלול אחוז החומר של המנה העיקרית, של הקינוח וכו' ביחס המכירות שלהם נתן את  
26 אחוז החומר המשוקלל במסעדה.  
27 בדרך זו נקבע אחוז החומר המשוקלל על שיעור של 47.6% (לאחר הוספת פחת של 5%,  
28 נספח 7 לחוות הדעת).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 יולי 2018

ע"מ 39182-10-14 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

ע"מ 18692-02-17 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' מדינת ישראל

ע"מ 39488-12-12 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

- 1 נטען כי אחוז החומר המשוקלל שנקבע הוא על הצד הנמוך שכן הוא לוקח בחשבון פחת  
2 מינימאלי בשיעור של 5% בלבד בעוד ששיעור הפחת הנכון צריך להיות גבוה יותר (סעיף  
3 7.9 לחוות הדעת).
- 4 74. ההכנסה הכוללת של המסעדה בשנת 2010, כתוצאה מגילום אחוז החומר המשוקלל  
5 בשיעור של 47.6% בעלות המכר הכוללת, הסתכמה לסכום של 11,272,637 ש"ח (סעיף  
6 8.3 לחוות הדעת), סכום שאינו רחוק מההכנסה המוצהרת של המערערת לשנה זו  
7 (11,968,484 ש"ח).
- 8 75. חישוב זה הוחל על השנים 2009 ואילך לגביהן נקבע בחוות הדעת כי "**בבדיקה לשנים**  
9 **2009 עד 2011 אין שוני מהותי בהתפלגות המכירות והקניות**" (סעיף 3.2 לחוות הדעת).
- 10 76. לגבי השנים 2005-2008 נטען כי יש להעלות את אחוז החומר בכ-20% משום שמחירי  
11 המנות באותן שנים היו נמוכים בשיעורים של 10%-30% ממחירי המנות בשנים  
12 העוקבות (סעיף 1.5 לחוות הדעת) ואילו בעלויות הדגים לא נרשמו שינויים משמעותיים  
13 (סעיף 6.3 לחוות הדעת, נספח 8 לחוות הדעת). להוכחת טענתה, צרפה גב' ניצן לחוות  
14 דעתה את פירוט מחירי המנות העיקריות במסעדה עד שנת 2009 על בסיס מידע שנמסר  
15 לה ממנהל המערערת (נספח 2 לחוות הדעת, עמוד 52 שורה 19).
- 16 77. הכלכלנית מטעם המערערת ערכה בדיקה נוספת אשר שימשה לה כלי בקרה נוסף  
17 לתחשיב שערכה.
- 18 זאת עשתה בדרך של **בקל"מ כמותי** (ביקורת כמותית לצורך מס), דהיינו, ניתוח קניות  
19 הדגים והבשר שרכשה המערערת על מנת ללמוד באופן אובייקטיבי כמה מנות  
20 פוטנציאליות ניתן להפיק מכמות הדגים והבשרים שנרכשה.
- 21 חישוב המנות הפוטנציאליות נעשה בהתאם להתפלגות המכירות של המסעדה בהתאם  
22 לדו"ח המכירות משנת 2010 (נספח 5).
- 23 לאחר מציאת מספר המנות הפוטנציאליות שניתן להפיק מעלות רכישת הדגים והבשר  
24 הוכפל המספר במחיר המכירה של המנות וכך התקבל הפדיון ההולם את מכירת הדגים  
25 והבשר במסעדה.
- 26 **לדוגמא** (סעיף 9 לחוות הדעת):
- 27 העלות הכוללת של הדגים והבשר בשנת 2010 הסתכמה לסכום של 3,317,117 ש"ח.  
28 בהתחשב בעלות משוקללת למנה עיקרית לפי 46.9 ש"ח למנה (חישוב העלות המשוקללת  
29 בנספח 9) התקבל הנתון של מספר הקילוגרמים של דגים ובשר שנרכשו באותה שנה  
30 (70,727 ק"ג).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 יולי 2018

ע"מ 39182-10-14 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

ע"מ 18692-02-17 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' מדינת ישראל

ע"מ 39488-12-12 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

1 בהתחשב במשקל משוקלל למנה עיקרית לפי 679 גרם למנה (חישוב המשקל המשוקלל  
2 (בנספח 9), נקבע כי ניתן להפיק מכמות של 70,727 ק"ג סך של 104,164 מנות.  
3 בחישוב הפדיון המתקבל מהכפלת מספר המנות במחיר המכירה של המנה (119.25 ש"ח)  
4 התקבל פדיון בסכום של 12,421,557 ש"ח שלאחר ניכוי פחת בשיעור של 5% עמד על  
5 סכום של 11,800,479 ש"ח לשנת 2010 הקרוב למחזור המוצהר לאותה שנה (11,968,484  
6 ש"ח).  
7 בחישוב הפדיון לשנת 2009, על פי קניות דגים ובשר בסכום של 3,415,451 ש"ח, בדומה  
8 לחישוב שנעשה לשנת 2010, מתקבלת הכנסה כוללת של 12,150,312 ש"ח הקרובה  
9 להכנסה המדווחת בסכום של 12,200,632 ש"ח לשנה זו.

10

### טענות המשיב בתמצית

11 78. חוות הדעת של גב' בנמו סדורה ומנומקת: נערכה שקילה של כל המנות שנרכשו כקניית  
12 ביקורת וכן נשקלו מנות דומות ממקרר המסעדה, לפני עלייה, באופן שאיפשר הצגת  
13 מנות גדולות יותר הקרובות למשקלן הגולמי; נערכו שני תחשיבים לביסוס השומה  
14 ויושמה התוצאה המביאה ליישום מדויק של אחוז החומר הנותן ביטוי למנות הנמכרות  
15 בפועל במסעדה ובאופן המטיב עם המערערת; יושמו הנחות המקלות עם המערערת תוך  
16 הסתמכות על חשבונות קניה ודו"חות מכירה מתוך ספריה למרות שהוכרו כבלתי  
17 קבילים.  
18 לעומת זאת, חוות הדעת מטעם המערערת לוקה בפגמים משמעותיים ומכאן שלא ניתן  
19 להסתמך על מסקנותיה:  
20 הביקור עם גב' ניצן תואם מראש ולכן משקלו נמוך; חוות הדעת אינה מפרטת כמה  
21 ביקורים נעשו, באלו מועדים, לא נערך פרוטוקול שקילות, לא ברור האם המנות נשקלו  
22 לפני ניקוי או אחרי ניקוי; חוות הדעת נעדרת אסמכתאות, מה שמאפשר גמישות בהצגת  
23 הנתונים באופן המתיישב עם המסקנות אליהן רוצים להגיע; הנחות היסוד לפיהן  
24 המערערת פועלת באזור תחרותי ונותנת הטבות ללקוחותיה, לא הוכחו ונטענו בעלמא;  
25 לא ברור אלו דו"חות מכירה של העסק היו בפני גב' ניצן בעת עריכת התחשיב; מסקנתה  
26 של גב' ניצן אודות עלות מנות הפתיחה, המהווה את המחלוקת העיקרית בערעור,  
27 מביאה לתוצאה לפיה כל סועד צורך במנות הפתיחה למעלה מ-1 ק"ג ירקות, תוצאה  
28 שאינה סבירה לפי כל קנה מידה בהתחשב ביכולת קיבולת סבירה של הסועד הממוצע;  
29 בחישוב עלות מנות הפתיחה מניחה הכלכלנית הנחות יסוד שגויות שמטות את אחוז



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 יולי 2018

ע"מ 39182-10-14 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

ע"מ 18692-02-17 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' מדינת ישראל

ע"מ 39488-12-12 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

1 החומר כלפי מעלה; לא צורפו הסברים לגבי תמחור הקינוחים והשתייה (כחלק מהמנה  
2 העיקרית) והאם נעשו על בסיס "ממוצע פשוט", "ממוצע משוקלל" או "ממוצע משוקלל  
3 מתואם לפי מדגם" וכיצד נקבעה עלות החומר שלהם; מסמכים שונים אשר שימשו את  
4 המומחית בהכנת חוות הדעת לא הוצגו, למשל, לתמיכה בטענתה כי מחירי המכירה היו  
5 נמוכים בשיעור של 10%-30% בשנים 2005-2008 ושלא היה שינוי בעלויות הדגים; חוות  
6 הדעת אינה מתחשבת בהפחתות ההכנסה שנמצאו אצל המערערת בסכומים מהותיים  
7 (ביטול הזמנות, חשבוניות בסכומים שליליים).

### 8 טענות המערערת בתמצית

9 79. המערערת טוענת כי חוות הדעת מטעם גב' בנמו הייתה מגמתית ומטרתה סומנה מראש  
10 על מנת להצדיק את התדריך הכלכלי אותה ערכה; חוות הדעת אינה הגיונית שכן היא  
11 מניחה שהמערערת שמרה על אחוז רווח גולמי של 62.5% (הצד השני של אחוז תצרוכת  
12 חומר בשיעור של 37.5%) לכל אורך שנות השומה; עלות הסלטים במנות הפתיחה לפי  
13 סכום של כ-5 ש"ח לסועד היא מגוחכת; גב' ניצן ערכה תחשיבים מקבילים והגיעה בהם  
14 לתוצאות דומות לדיווחי המערערת; לא ניתן ביטוי לתחרותיות בענף המחייבת את  
15 המערערת לחתוך במחירים ולתת הטבות ופינוקים על מנת לשמור על קהל הלקוחות  
16 כאשר לא חל שינוי מקביל בעלויות הדגים; לא ניתן ביטוי לעובדה שמנות הפתיחה  
17 מוכנות כל בוקר בלי קשר למספר הסועדים ומה שנשאר נזרק לפח.  
18 כן נטען כי קיימים פגמים לא מבוטלים בחוות הדעת של גב' בנמו שאינם מאפשרים  
19 לאמצה. למשל, בעניין קביעת עלות מנות הפתיחה, נטען כי לא ניתן ביטוי לעובדה  
20 ששולחן הביקורת היה שולחן ייחודי, בן 18 סועדים, שהמנות נאכלו בו באופן סלקטיבי  
21 ובאופן שלא איפשר מילוי הסלטים כמקובל במסעדה.  
22 עוד נטען כי גב' בנמו הסכימה במהלך הדיון בבית המשפט להעלות את אחוז החומר  
23 "ולסגור" אותו על 39%, מה שמלמד כי גם לשיטתה אין לסמוך על אחוז החומר שקבעה  
24 בחוות דעתה.  
25 גב' בנמו התעלמה בתחשיביה מפסילת הספרים והסתמכה על דו"ח המכירות וחשבוניות  
26 הקנייה ובכך אותתה כי ניתן להסתמך על דיווחי המערערת.  
27 ליתר טענות המערערת אתייחס בפרוטרוט להלן.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 יולי 2018

ע"מ 39182-10-14 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

ע"מ 18692-02-17 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' מדינת ישראל

ע"מ 39488-12-12 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

1 דיון והכרעה ביסודות השומה הכלכלית

2 נטל ההוכחה

- 3 80. כידוע, הכלל במשפט האזרחי ובדיני המס בפרט הוא כי על המערערת מוטל נטל הראיה  
4 והשכנוע שכן היא בגדר "המוציא מחברו".  
5 סעיף 155 לפקודת מס הכנסה קובע חריג מסוים לכלל זה בקובעו כי "חובת הראיה כי  
6 השומה היא מופרזת תהיה על המערער; אולם אם המערער ניהל פנקסים  
7 קבילים... חייבים פקיד השומה או המנהל, לפי העניין, להצדיק את החלטתם".  
8 81. המחלוקת בערעור, בעניין שיעור צריכת החומר בעסקה של המערערת, היא מחלוקת  
9 פנקסית, היינו, מחלוקת שאת התשובה לה ניתן למצוא בנתונים שבספרי המערערת.  
10 מכאן, שאם ספרי המערערת היו נמצאים קבילים הייתה מוטלת על המשיב חובת  
11 ההצדקה של השומה שהוציא.  
12 82. ברם, משקבעתי כי בדין פסל המשיב את ספרי המערערת, אין חובה על המשיב  
13 "להצדיק" את החלטתו בעניין השומה.  
14 83. יובהר כי בהטילו על פקיד השומה את חובת ההצדקה של השומה, לא התכוון המחוקק  
15 להעביר אליו גם את נטל הראיה ואת נטל השכנוע במשפט.  
16 גם אם ספריה של המערערת היו נחשבים קבילים, נטל הראיה העיקרי היה ממשיך  
17 לרבוץ עליה לצורך הוכחת טענתה כי השומה היא מופרזת, ככל שהיה עולה בידי המשיב  
18 להצדיק את השומה.  
19 בכל הנוגע לנטל השכנוע, הרי שהוא ממשיך לחול על המערערת לאורך ההליך כולו.  
20 84. זאת ועוד, אף אם היה נקבע כי פנקסי המערערת קבילים, ולכן על המשיב להצדיק את  
21 החלטתו להוציא לה שומה לפי מיטב השפיטה, אין חובה על המשיב, לצורך הרמתו של  
22 נטל ההצדקה, להוכיח על ידי ראיות מדויקות כי שומתו היא מדויקת לגמרי.  
23 במסגרת נטל ההצדקה המוטל על המשיב בנסיבות בהן ספרי הנישום קבילים, הוא  
24 אמנם חייב להציג את עמדתו, להסביר ולהצביע על ההיגיון שבה, וכן לערוך חקירה  
25 מעמיקה בנתוניו הספציפיים של העסק הנבחן, אולם משעשה זאת, הנטל העיקרי  
26 להוכיח כי השומה היא מופרזת ממשיך להיות מוטל על המערערת (ע"א 4493/12 צדוק  
27 ביבי נ' מדינת ישראל פקיד שומה ירושלים 1, פסקה 9 (13.4.2014)).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 יולי 2018

ע"מ 39182-10-14 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

ע"מ 18692-02-17 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' מדינת ישראל

ע"מ 39488-12-12 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

85. בתוך כך אציין כי, אף אם היה על המשיב להצדיק את השומה, בחינת הראיות מלמדת כי השומה שהוציא המשיב אינה שרירותית, אלא נעשתה לאחר בדיקה כלכלית פרטנית במסעדה, בדיקה שחוזקה באופנים נוספים, כפי שיוסבר בהמשך. אף דרכי הבדיקה היו הגיוניות וסבירות כאשר ביסוס שומה לפי מיטב שפיטה על אחוז תצרוכת חומר הוכר בפסיקה כדרך ראויה לקביעת הכנסתו של נישום.
- כפועל יוצא, אף אם יימצא מי שיאמר כי עצם הסתמכותו של המשיב על חלקים מסוימים מפנקסי המערערת (דו"חות מכירה, חשבוניות קנייה) מטילה עליו את נטל ההצדקה של שומתו (על אף שהסתמכות זו נעשתה לפני משורת הדין ועל כך אין חולק) הרי שלטעמי הוא עמד בכך.
86. כאשר נבחנת שומה לפי מיטב השפיטה, מקום בו ספרי הנישום נפסלו, אין די באמירות כלליות ובעדויות בעל פה כדי להרים את הנטל המוטל על הנישום אלא נדרש ממנו להציג ראיות אובייקטיביות לתמיכה בטענותיו (ע"א 352/86 פקיד שומה פתח תקוה נ' יצחק אורן, פ"ד מד(2) 554, 560 (1990)).
- נישום שספריו נפסלו אינו יכול להיבנות מכך שבית המשפט יאמין להצהרותיו ללא עוררין ועליו לתמוך את טענותיו בראיות בעלות ערך של ממש.
- עם זאת, ככל שיימצא שהנישום הוכיח בראיות אובייקטיביות ובמידת ההוכחה הנדרשת במשפט האזרחי כי ההנחות שבבסיס השומה אינן סבירות, או שקיימים נתונים משמעותיים בשומה המצריכים את תיקונה, בית המשפט יפעיל את סמכותו מכוח סעיף 156 לפקודה ויתערב בשומה.
- התערבות זו אינה מוגבלת לביטול השומה או לאישורה אלא כוללת גם את הסמכות לתקן את השומה או לפסוק בה באופן אחר (ע"מ (מחוזי מרכז) 18977-02-14 רמי קנטור נ' מדינת ישראל פסקה 5 (25.4.2017)).

### המחלוקת בעניין מנות הפתיחה

87. כזכור, תחשיבי הכלכלניות הביאו בחשבון את עלות רכישת חומרי הגלם במנות הפתיחה במסגרת עלות המנה העיקרית לצורך חישוב אחוז החומר במסעדה.
88. ייאמר מיד כי המחלוקת העיקרית בין הצדדים נסובה סביב אופן תמחור עלות מנות הפתיחה המוגשות חניס כתוספת להזמנת המנה העיקרית (או בנפרד) ובכך יתמקד עיקר הדיון להלן (סעיף 26 לסיכומי המשיב, סעיף 10.3 לחוות הדעת מטעם המערערת, עמוד 75 שורות 1-7).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 יולי 2018

ע"מ 39182-10-14 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

ע"מ 18692-02-17 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' מדינת ישראל

ע"מ 39488-12-12 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

1 89. השאלה הראשונה בנוגע לעלות חומרי הגלם במנות הפתיחה נוגעת למחלוקת בעניין  
2 **כמות הפתיחים** המוגשים לשולחן.

3 **א. כמות מנות הפתיחה**

4 90. בתפריט המערערת מצוין כי הפתיחים כוללים: "10-14 סוגי סלטי הבית, סלט ירקות,  
5 דג חריימה ופינוקים משתנים".

6 לפי דברי מנהל המערערת, בשל התחרות הוא נוהג להגיש בין 15-20 סוגי סלטים (עמוד  
7 10 שורות 18-19).

8 לפי הביקורת שערכה הכלכלנית מטעם המשיב, המערערת מגישה לשולחן 14 סוגי  
9 סלטים בצלוחיות. עם זאת, היא נאותה לנקוט גישה מקלה ולכלול בתחשיב של מנות  
10 הפתיחה 16 סלטים המוגשים בצלוחיות.

11 בנוסף לסלטים בצלוחיות מוגשים לשולחן סלט חציל בטחינה, סלט חריימה, סלט  
12 ירקות, ו-15 לחמניות.

13 לפי הביקורות של הכלכלנית מטעם המערערת מוגשים לשולחן 20 סוגי סלטים לרבות  
14 חומס, סלט ירקות, דג חריימה ולחמניות (סעיף 1.2 לחוות הדעת, עמוד 46 שורות 16-  
15 22). בחקירתה חידדה הכלכלנית ניצן וציינה כי גם בשולחנות קטנים של 4-2 סועדים  
16 מוגשים לפחות 16-17 סלטים (עמוד 48 שורות 22-23). כן ציינה כי כמות של 20 סוגי  
17 סלטים יכול שתכלול בתוכה את סלט החריימה (עמוד 49 שורות 13-14).

18 91. עולה מהאמור כי הגרסאות העובדתיות של הצדדים אינן רחוקות זו מזו.  
19 עם זאת, כשאני נדרשת להכריע ביניהן, עדיפה עליי עמדת המשיב בעניין **כמות** מנות  
20 הפתיחה וזאת משני טעמים:

21 הטעם הראשון הוא שהכלכלנית ניצן לא הציגה בפני כל פירוט לגבי מנות הפתיחה  
22 ומרכיביהן השונים, כך גם נמנעה מלהציג פירוט לגבי מועדי הביקורת שערכה ותוכנם  
23 (עמוד 42 שורות 8-9, 28-30, עמוד 43 שורות 6-21). לעומת זאת, המשיב הציג פירוט של  
24 כמות ותוכן מנות הפתיחה (מש/2).

25 הטעם השני הוא שהביקורת שנערכה על ידי הכלכלנית בנמו לא תואמה מראש עם  
26 המערערת ולכן יש לתת לממצאיה, בהקשר זה, משקל גבוה יותר.

27 **ב. עלות מנות הפתיחה**

28 92. המחלוקת השנייה, והעיקרית, סובבת סביב **עלות** מנות הפתיחה. להלן אסקור את  
29 תחשיבי הכלכלניות בהקשר זה ואכריע ביניהן.





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 יולי 2018

ע"מ 39182-10-14 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

ע"מ 18692-02-17 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' מדינת ישראל

ע"מ 39488-12-12 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

### 1 ב.1. תחשיב הכלכלנית ניצן לעלות מנות הפתיחה

2 93. בחוות הדעת של הכלכלנית מטעם המערערת קיימות נקודות חולשה בנוגע לעלות מנות  
3 הפתיחה הן ביחס לעלות הסלטים, הן ביחס לעלות דג החריימה והן ביחס ללחמניות  
4 ולמוצרים הנלווים, כמפורט להלן.  
5 כזכור, גב' ניצן חישה את אחוז החומר במנה העיקרית על ידי הוספת עלות מנות  
6 הפתיחה לעלות המנה העיקרית והצבתן כנגד מחיר המכירה המשוקלל של המנה  
7 העיקרית (שכן הפתיחים ניתנים ללא תשלום). מכאן, שלפגמים שנפלו בקביעת העלות  
8 של מנות הפתיחה יש השלכה ישירה על קביעת אחוז החומר ועל גובה השומה.

### 9 פללי

10 94. הכלכלנית ניצן לא הציגה בפני כל פירוט לגבי מנות הפתיחה שהוגשו על ידי המערערת,  
11 משקלן ומרכיביהן השונים, כמו גם נמנעה מלהציג פירוט לגבי מועדי הביקורת שערכה  
12 ותוכנם (עמוד 42 שורות 8-9, 28-30, עמוד 43 שורות 6-21).  
13 גם לגבי מספר מנות הפתיחה עמדתה לא הייתה אחידה, למשל, בחוות דעתה ציינה כי  
14 מוגשות "מעל 20 מנות פתיחה" (סעיף 1.2), אולם במסגרת החקירה הנגדית שינתה  
15 דעתה וציינה כי בשולחן קטן יתכן ויוגשו רק 16-17 סלטים (עמוד 48 שורות 22-23).  
16 העדר פירוט מספק בחוות הדעת מאפשר גמישות באופן הצגת הנתונים לטובת  
17 המערערת, בה בעת שנתונים אלה אינם עומדים תחת שבט הביקורת של בית המשפט.  
18 95. לצורך חישוב עלות מנות הפתיחה התחשבה הכלכלנית ניצן בסכומים מתוך חשבונות  
19 קנייה (נספח 4).  
20 ברם, הכלכלנית ניצן לא הציגה בפני בית המשפט את כל חשבונות הקנייה, אלא  
21 הסתפקה בחשבונות מדגמיות בלבד (נספח 3) ובאמירה כללית על סכום הקניות החודשי  
22 (עמוד 63 שורה 17). כן טענה כי הסתמכה על מסמך שערך רואה החשבון של המערערת.  
23 למותר לציין כי מסמך עלום זה לא הוצג לא למשיב ולא לבית המשפט ורואה החשבון  
24 לא הובא לעדות, מחדל אותו יש לזקוף לחובת המערערת.  
25 מהחשבונות המדגמיות עולה כי הן כוללות מוצרים שאינם משמשים לייצור מנות  
26 הפתיחה (עמודים 66-68) וכן מוצרים הנמכרים כמנות נפרדות, כגון צ'יפס (מש/1, עמוד  
27 72 שורות 1-7). לא הוכח כי מרכיבים אלו נוטרלו מעלויות החומרים של מנות הפתיחה  
28 וכי לא נכללו בבסיס החישוב. אמנם הכלכלנית ניצן ציינה כי ההשפעה על החישוב היא  
29 זניחה, אך ראוי היה לבחון אותה לגופה (עמוד 68 שורות 1-5).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 יולי 2018

ע"מ 39182-10-14 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

ע"מ 18692-02-17 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' מדינת ישראל

ע"מ 39488-12-12 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

### הסלטים

- 1
- 2 96. עלות סלטי הפתיחה לסועד (כולל דג חריימה) לפי חוות הדעת של המומחית מטעם  
3 המערערת עומדת על 21.48 ש"ח.
- 4 על פני הדברים, ואף מבלי להעמיק בהם, לא הגיוני בעיניי שהמערערת תיתן **לכל סועד**,  
5 חינם אין כסף, מנת פתיחים שעלותה זהה לעלות מנה עיקרית של דג (וראו, נספח 6  
6 לחוות הדעת ממנו עולה כי עלות מנת דג דניס, בורי, מושט ואנטיאס הוא בקירוב לסכום  
7 זה). תוצאה זו רחוקה מלהיות סבירה ודי בכך כדי לדחות את דרך החישוב של  
8 המערערת בעניין עלות מנות הפתיחה.
- 9 97. זאת ועוד, בניגוד לכלכלנית מטעם המערערת שלא הציגה בפני בית המשפט פרוטוקול  
10 שקילות, גב' בנמו הציגה בפני בית המשפט את פרוטוקול השקילות של מנות הפתיחה  
11 שביצעה במועד הביקורת (נספח א' לתצהיר) ממנו עולה כי משקל הסלטים במנות  
12 הפתיחה היה בין 100 ל-130 גרם.
- 13 גב' ניצן העידה שלכל שולחן מוגשים 20-16 סלטים, בלי קשר לגודל השולחן, וכן  
14 שמרבית הסועדים הם בין 4-2. יוצא מכאן, שלפי הנחת היסוד שלה, בשילוב המשקל  
15 שערכה גב' בנמו, כמות הסלטים המוגשת לכל סועד במנות הפתיחה הוא כ-1 ק"ג (!) וכל  
16 זאת טרם הגשת המנה העיקרית ולפני הלחם המתווסף. תוצאה זו אינה עומדת במבחן  
17 של היגיון סביר ומתעלמת מיכולת קיבולת סבירה של סועד ממוצע.
- 18 98. יתירה מכך, גב' ניצן חילקה את העלות הכוללת של הירקות שהזמינה המסעדה בסך  
19 מספר הסועדים 100,589 והגיעה לעלות של 6.92 ש"ח ירקות לסועד (סעיף 5.5 לחוות  
20 דעתה). מבלי להיכנס לשאלה כיצד הגיעה לנתון של עלות הקנייה הכוללת של הירקות,  
21 לא הוכחה החלוקה בין הירקות המשמשים לפתיחים לבין אלה המשמשים כתוספת  
22 למנה העיקרית. מכאן, שעלות הירקות במנות הפתיחה אמורה להיות נמוכה מ- 6.92  
23 ש"ח.

### מוצרים נלווים (שיווק הורנשטיין)

- 24
- 25 99. המומחית מטעם המערערת פירטה בחקירתה הנגדית כי התייחסה לסכומים ששולמו  
26 לקניית מוצרים נלווים כפי שהתקבלו מהספק הורנשטיין (נספחים 4-3 לחוות דעתה,  
27 עמוד 65 שורות 21-11).
- 28 עיון בחשבוניות מדגמיות מאת שיווק הורנשטיין מגלה כי כלולים בהן מוצרים שאינם  
29 משמשים לייצור מנות הפתיחים. כך למשל, מופיעים בחשבוניות הורנשטיין (מש/1



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 יולי 2018

ע"מ 39182-10-14 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

ע"מ 18692-02-17 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' מדינת ישראל

ע"מ 39488-12-12 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

1 ונספח 3) מוצרים כגון סירופ שוקולד, סוכרזית, סוכר וקפה טורקי שאין להם רלוונטיות  
2 למנות הפתיחה והיה צריך לנטרל אותם מהחישוב.  
3 מעדותה של גב' ניצן עולה כי היא לא ידעה לומר איזה אחוז מסך הרכישות מספק  
4 הורנשטיין הם המוצרים הבלתי רלוונטיים (עמודים 66-68).  
5 100. בנוסף, עיון ב- מש/1, במסגרתו הוצגו חשבונות נוספות של הספק הורנשטיין, מעלה כי  
6 כלולים בו גם מוצרים שנמכרו כמנות נפרדות, למשל, צ'יפס. מכאן שמוצרים אלה נכללו  
7 פעמיים, פעם אחת כחלק מחישוב עלות מנות הפתיחה ופעם שנייה כעלות של מנה  
8 עצמאית. גב' ניצן אישרה בעדותה כי אפשרי שמוצרים אלה נרכשו גם כמנה עצמאית  
9 (עמוד 72 שורות 1-7).

### 10 דג חריימה

11 101. חלק נכבד מעלות מנת הפתיחים תופס דג החריימה (סעיף 5.5 לחוות הדעת) שעלותו  
12 נקבעה לכ- 7 ש"ח.  
13 אקדים ואומר כי בחוות הדעת נמצאו פגמים בעניין חישוב עלות החריימה, כמוסבר  
14 להלן.  
15 ראשית, גב' ניצן לא שקלה את הדג במנת הפתיחים והסתמכה על נתון שנמסר לה  
16 מהמערערות לפיו משקל דג החריימה בפתיחים הוא 1/3 ממשקל הדג במנה העיקרית  
17 (4.638 גרם) ובסה"כ 212.8 גרם. בהסתמך על נתון זה קבעה כי עלות הדג בפתיח היא כ-7  
18 ש"ח (לפי מחיר של 33 ש"ח ל-1 ק"ג דג).  
19 לא ברור על בסיס מה קבעה המומחית את עלות הדג ואת סוג הדג לחריימה. העובדה  
20 שלא ביססה את קביעותיה על אסמכתאות שיכולות לעמוד לביקורת שיפוטית פוגעת  
21 באמינות חוות הדעת (עמוד 70 שורות 1-3).  
22 לעומת זאת, גב' בנמו שקלה את הדג במועד הביקורת (נספח א לחוות דעתה ו- מש/2)  
23 ולכן החישוב שערכה עדיף בעיניי.  
24 שנית, הנחת היסוד של גב' ניצן הייתה כי כל סועד מקבל מנות פתיחים (סעיף 5.5 לחוות  
25 דעתה). בהסתמך על עמדת המערערות כי רוב השולחנות כוללים 2-4 סועדים (סעיף 34  
26 לסיכומים) יוצא כי מוגשות 4 מנות של חריימה לשולחן כמנות פתיחה, תוצאה שאינה  
27 סבירה על פניה. אזכיר כי בביקורת שנערכה מטעם גב' בנמו הוגשו לדבריה שתי מנות  
28 חריימה לשולחן בן 16 סועדים.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 יולי 2018

ע"מ 39182-10-14 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

ע"מ 18692-02-17 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' מדינת ישראל

ע"מ 39488-12-12 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

### לחמניות

- 1
- 2 102. גב' ניצן יצאה מתוך ההנחה שעלות רכישת חומרי הגלם לצורך הכנת הלחמניות עמדה
- 3 על סך של 282,202 ש"ח לשנת 2010 (סעיף 5.5 לחוות דעתה) אולם לא ברור מנין לקחה
- 4 נתון זה.
- 5 המומחית ציינה בעדותה כי היא מעידה מזיכרון ואינה זוכרת על מה התבססה ויתכן
- 6 ונתונים אלה נלקחו ממסמך כשלהו שערך רו"ח של המערערת (עמוד 70 שורות 15-20).
- 7 דא עקא שאותו מסמך עלום לא הוצג לבחינת המשיב ואף לא לבית המשפט כך שלא ניתן
- 8 לתהות על קנקנו. גם רואה החשבון לא הוזמן להעיד, מה שנזקף לחובת המערערת, כך
- 9 שנותרנו עם יותר שאלות מאשר תשובות לעניין הבסיס לחישוב עלות הלחמניות.
- 10 103. אוסיף לכך את העובדה שבדו"ח המכירות של המערערת לשנת 2011 (מע/1) מפורטות
- 11 מכירות של לחמניות/לחם בסכום מכירה לא מבוטל של 205,399 ש"ח ובדו"ח המכירות
- 12 לשנת 2010 מפורטות מכירות של לחמניות/לחם בהיקף של 121,102 ש"ח (נספח 5 לחוות
- 13 הדעת של ניצן). גם מתפריט המסעדה (נספח 1) עולה כי הזמנת לחם כרוכה בתשלום.
- 14 כאשר נשאלה על כך גב' ניצן היא השיבה כי "אני לא, אני סתם עושה השערות
- 15 מהשערות שונות אבל בגדול לא משלמים בשביל לחמנייה" (עמוד 71 שורה 30).
- 16 104. הכלכלנית ניצן לא ידעה להצביע על מקור הנתונים שבבסיס חישוב עלות הלחמניות
- 17 (סעיף 5.5 לחוות דעתה, עמוד 70 שורות 15-20) וגם לא ידעה ליישב בין העובדה שלפי
- 18 דו"ח המכירות הלקוח משלם על לחם לבין טענת המערערת שאינה גובה תשלום על
- 19 לחמניות, והעלתה בהקשר זה השערות שונות (עמוד 71 שורות 16-17, 19-23).
- 20 105. העולה מהאמור הוא, שלא רק שלא הונחה הדעת לעניין בסיס חישוב העלות של
- 21 הלחמניות, כנטען על ידי המערערת, אלא שמתברר כי הלחם לא ניתן בחינם אלא הסועד
- 22 משלם עליו. בכך יש כדי להטות את אחוז החומר כלפי מטה.

### סיכום

- 23
- 24 106. על סמך כל האמור לעיל אני בדעה שלא ניתן להסתמך על חוות הדעת של ניצן לצורך
- 25 חישוב עלות מנות הפתיחה.
- 26 נשאלת השאלה, האם ניתן להסתמך על חוות הדעת של גב' בנמו לעניין חישוב עלות
- 27 מנות הפתיחה או, שמא, הצליחה המערערת למצוא בה בקיעים באופן המחייב את
- 28 תיקונה?
- 29 לבחינה זו אפנה כעת.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 יולי 2018

ע"מ 39182-10-14 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

ע"מ 18692-02-17 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' מדינת ישראל

ע"מ 39488-12-12 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

### ב.2. תחשיב הכלכלנית בנמו עלות מנות הפתיחה

- 1  
2 107. יצוין תחילה כי גב' בנמו לא קבעה את אחוז החומר במנות הפתיחה שכן הן הוגשו  
3 בחינם.  
4 העלות הכוללת של ריכוז הפתיחים לשולחן חולקה על ידה למספר הסועדים וכך חושבה  
5 עלות הפתיחים לסועד.  
6 108. המערערת הצביעה על פגמים בתחשיב עלות חומרי הגלם במנות הפתיחה שערכה  
7 הכלכלנית בנמו.  
8 לאחר בחינה, אני בדעה כי מדובר בפגמים אשר עשויים להשפיע על אחוז החומר של  
9 המערערת באופן המצדיק את תיקון השומה על דרך האומדן, אם כי לא באופן מהותי,  
10 כפי שאבהיר להלן.  
11 109. ראשית, אזכיר כי עם הגשת התצהיר מטעמה ערכה הכלכלנית תיקון בחישוב הנובע  
12 מהעובדה שלשולחנה הוגשו ללא תשלום שלוש מנות חציל בטחינה (ולא מנה אחת) ושתי  
13 מנות סלט חריימה (ולא מנה אחת) (סעיף 28 לתצהיר). לטענת הכלכלנית בנמו לתיקון זה  
14 הייתה השפעה זניחה על אחוז החומר, ב-3 עשיריות האחוז, וכשנשאלה על השפעת  
15 השינוי השיבה: "37.5 והיה עכשיו 37.8. אני סוגרת איתך על 39" (עמוד 154 שורה 9).  
16 לדידי, אין להקל בכך ראש. אין מקום לטעויות חישוב בשומות היוצאות תחת ידי  
17 המשיב. על המשיב לתת דעתו לכך ששגיאה בתחשיב עלולה לגרום לפגיעה של ממש  
18 בקניינו של אדם, ואין להשלים עם כך.  
19 אכן, העובדה שהכלכלנית בנמו עמדה על טעותה עוד טרם הגשת התצהיר מטעמה  
20 מרפאת את הפגם אך היה מקום להימנע מכך מלכתחילה על מנת שאמון הציבור  
21 בשומות המשיב לא ייפגע.  
22 גם העובדה שלשיטת הכלכלנית ניתן "לסגור" את אחוז החומר, כך בהבל פה, משיעור  
23 של 37.5% לשיעור של 39% מלמדת כי אף לגישתה אחוז החומר שנקבע בשומה לא  
24 משקף בהכרח את אחוז החומר בעסקה של המערערת.  
25 110. שנית, גב' בנמו לא חישה את אחוז החומר במנות הפתיחה הואיל והן מוגשות בחינם.  
26 חלף זאת, חישה את עלות מנות הפתיחה על ידי חלוקת העלות הכוללת של ריכוז  
27 התוספות לשולחן ל-18 סועדים (מש/2) וכך הגיעה לנתון של "עלות לסועד" בסכום של  
28 כ-5.17 ש"ח.  
29 מחקירתה הנגדית של הכלכלנית בנמו עלה כי נכחו בביקורת "15 או 16 איש" (עמוד 110  
30 שורה 13). בהמשך החקירה הסבירה כי חילקה את עלות מנות הפתיחה ל-18 סועדים



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 יולי 2018

ע"מ 39182-10-14 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

ע"מ 18692-02-17 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' מדינת ישראל

ע"מ 39488-12-12 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

- 1 משום שהזמינה 18 מנות (עמוד 110 שורה 19-25). מעבר לעובדה שלפי חוות הדעת של  
2 הכלכלנית הוזמנו 14 מנות עיקריות לשולחן, ולא 18 מנות, הרי שהיא עצמה הגדירה את  
3 העלות כ-"עלות לסועד" ולכן הנתון הרלוונטי לחישוב הוא מספר הסועדים ולא מספר  
4 המנות.  
5 ברי כי ככל שמספר הסועדים קטן, העלות לסועד גדלה וכפועל יוצר אחוז החומר הסופי  
6 עולה.  
7 לו גב' בנמו הייתה מחלקת את העלות הכוללת של ריכוז התוספות ל-16 סועדים, במקום  
8 ל- 18 סועדים, הייתה מגיעה ל"עלות לסועד" בסכום של כ-5.82 ש"ח (במקום כ-5.17  
9 ש"ח).  
10 111. שלישית, מקובלת עלי טענת המערערת כי הביקורת נערכה באופן שלא איפשר לה להציע  
11 מילוי של הסלטים שכן הכלכלנית בנמו הנחתה את הצוות שלא לאכול מהמנות על מנת  
12 שיהיה ניתן לשקול אותן (עמוד 112 שורות 11-12). הכלכלנית אישרה בחקירתה כי "יכול  
13 להיות גם שהמלצר ראה הרבה מאוד סלטים שלא נגעו בהם, ולא הביא חדשים ולא  
14 מילא..." (עמוד 164 שורות 19-20).  
15 כן מקובלת עלי טענתה של המערערת כי מדובר בשולחן ייחודי שאינו משקף את כמות  
16 הסועדים שסועדת במסעדה באופן רגיל (עמוד 55 שורות 10-12, עמוד 141 שורה 25).  
17 עם כל זאת, אין להתעלם מהעובדה שבחישוב המשיב נלקח בחשבון כי מילוי הסלטים  
18 המוגשים בצלוחיות נעשה ארבע פעמים. בנוסף לכך, יש להניח כי לשני סועדים לא היו  
19 ממלאים את כל מבחר הסלטים ארבע פעמים. עדיין, בהתחשב בייחודיות של שולחן  
20 הביקורת וחריגותו, אני סבורה כי נכון היה ליישם את התחשיב (פי 4) על כל מנות  
21 הפתיחה – כולל סלט הירקות, סלט החריימה ומנות החציל בטחינה. לו היה נעשה כך,  
22 עלות מנות הפתיחה הייתה עולה ואחוז החומר הסופי היה עולה בהתאם.  
23 משאמרתי כל זאת, אני עדיין סבורה כי תחשיב המשיב אינו רחוק מהמציאות. מקובלת  
24 עלי טענת המשיב כי אין זה סביר להניח כי המערערת ממלאת את הסלטים, כדבר  
25 שבשגרה, 4 פעמים לשולחן סועדים רגיל (בן 2-4 סועדים) והטענה כי כמות הסלטים  
26 המוגשת היא פונקציה של מספר הסועדים בשולחן היא טענה סבירה (עמוד 187 שורות  
27 6-7). טענת המערערת כי מדובר ב"גישה של דיאטנית ולא כלכלנית" (סיכומי תשובה  
28 סעיף ו) אינה מקובלת. לדידי מדובר במסקנה המבוססת על שכל ישר.  
29 112. רביעית, בין הכלכלניות קיימת מחלוקת לגבי משקל הדג שמוגש בסלט החריימה המוגש  
30 כמנת פתיחה.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 יולי 2018

ע"מ 39182-10-14 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

ע"מ 18692-02-17 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' מדינת ישראל

ע"מ 39488-12-12 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

- 1 לגישתה של הכלכלנית ניצן משקל הדג במנת החריימה הוא 212.8 גרם ועלות מחיר סלט  
2 החריימה כמנת פתיחה היא 7.022 ש"ח.  
3 דא עקא, שהכלכלנית ניצן מגיעה למסקנה זו על סמך ההנחה שמשקל הדג בסלט הוא  
4 שלישי ממשקלו במנה העיקרית וזאת בהסתמך על עדות מנהל המערערת. גב' ניצן לא  
5 ביצעה שקילה עצמאית של הדג במועד הביקורת (עמוד 69 שורות 24-26). במצב דברים  
6 זה, לא ניתן לקבל את ממצאיה.  
7 לגישתה של הכלכלנית בנמו, משקל הדג במנה הוא 98.5 גרם וסך עלות מחיר סלט  
8 החריימה כתוספת הוא כ-4.85 ש"ח. הכלכלנית בנמו ביססה מסקנה זו על שקילה של  
9 אחת ממנות סלט החריימה שהוגשו לשולחנה בביקורת. בנמו נשאלה על כך רבות  
10 בחקירתה ולבסוף השיבה כי "**במקרה הזה אני זוכרת שהיה אחד שאכלו ואחד שנשאר**  
11 **שלם**" (עמוד 162 שורות 23-24). מכאן כי משקל הדג נקבע בביקורת על פי שקילה אחת  
12 בלבד.  
13 מטרידה העובדה שקביעת אחוז החומר בסלט החריימה, המהווה את עיקר המחלוקת,  
14 התבססה על שקילה אחת. ברור לכל כי שקילה אחת לא יכולה להוות מדגם מייצג.  
15 מחוות הדעת של הכלכלנית בנמו עולה כי, לצורך חישוב אחוז החומר במנה העיקרית,  
16 היא שקלה בנוסף למנות שהוזמנו לשולחן גם מנות דומות ממקרר המסעדה והבהירה כי  
17 "**קיימת חשיבות לשקילת המנות מהמקרר לצורך בדיקת סטיות בכמות המנה...**  
18 **בדיקה זו מסייעת לצורך בדיקת ואחידותן וגודלן של המנות**" (סעיף 15) (ולכן בחרה  
19 לשקול 3-4 מנות דגים מכל סוג, ראו סעיף 18 לחוות דעתה).  
20 בהתחשב בעובדה שעלות מנות הפתיחה, ובראשן סלט החריימה, מהווה את סלע  
21 המחלוקת העיקרי בערעור, מדובר בפגם שאינו זניח (השוו, עניין **משה סמי** פסקה 52).  
22 יובהר, כי לשינוי במשקל הדג יש השפעה ישירה על עלות הרכישה של הפתיחים: כך  
23 למשל, אם נציב 130 גרם דג בתחשיב שערכה הכלכלנית בנמו נקבל עלות סלט חריימה  
24 בסך של 6.44 ש"ח. אם נציב במשוואה שערכה גב' בנמו את המשקל הממוצע של הדג,  
25 בין זה שקבעה גב' ניצן לזה שקבעה גב' בנמו (155 גרם), נקבל עלות סלט חריימה בסך של  
26 כ-7.63 ש"ח.  
27 הפער בין עלות של 4.85 ש"ח לבין עלות של 6.44-7.63 ש"ח עשוי להטות את אחוז החומר  
28 משמעותית כלפי מעלה.  
29 113. חמישית, לצורך קביעת עלות מנות הפתיחה והפחת בגינן תושאלו מנהל המערערת ואמו  
30 על ידי הכלכלנית בנמו בעניין אופן הכנת הסלטים.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 יולי 2018

ע"מ 39182-10-14 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

ע"מ 18692-02-17 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' מדינת ישראל

ע"מ 39488-12-12 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

1 מחקירתה של הכלכלנית עלה כי לגבי חלק מהסלטים השלימה נתונים של כמויות ויחסי  
2 המרכיבים בסלט על סמך ניסיונה וידיעתה האישית (עמודים 189-192).  
3 אמנם, אין מניעה כי כך ייעשה, אך כאשר בוחרת הכלכלנית להסתמך על מידע הידוע לה  
4 משומות אחרות או מנישומים דומים אחרים, ראוי היה כי תתמוך את מסקנותיה  
5 באסמכתאות משוות התומכות בשיטתה (אף אם בעילום שם).  
6 114. שישית, מעוררת קושי העובדה שהביקורת נערכה בשנת 2010 (הן מחירי העלות והן  
7 המחירוניים מבוססים על שנת 2010) בעוד ששנות השומה הן 2005-2012.  
8 כאשר מיישמים חישובים גם על שנים קודמות נדרש לבסס את התנהגות המחירים  
9 באותן שנים בראיות.  
10 לכל הפחות, היה נכון לערוך מידוד של מחירי המכירה לאחור לשנים 2005-2008 בפרט  
11 על רקע טענת המערערת כי בשנים אלה היו מחירי המכירה נמוכים יותר (לטענתה בפער  
12 של 10%-30%, סעיף 6.3 לחוות הדעת).

13 **ב.3. סיכום**

14 115. הגם שהגעתי למסקנה כי חוות הדעת מטעם המערערת לא מציגה תשתית עובדתית  
15 אלטרנטיבית מלאה שמאפשרת להסתמך עליה בעניין עלות מנות הפתיחה, הפגמים  
16 עליהם הצביעה בשומת המשיב מחייבים תיקון של השומה.  
17 לו הייתה לי גישה לטבלאות האקסל בהן עשתה שימוש הכלכלנית בנמו, ניתן היה  
18 להציב בהן את השינויים בעלות חומרי הגלם של מנות הפתיחה ולבדוק את ההשפעה  
19 שיש להם על אחוז החומר.  
20 בהתחשב בכלים המצומצמים שבידי, אין מנוס מקביעת התיקון על דרך האומדן.

21 **המחלוקת בעניין אחוז החומר הכולל**

22 למערערת טענות שונות כנגד קביעת אחוז החומר הכולל, למשל, בעניין אופן השקלול של  
23 אחוז החומר, חישוב הפחת, חישוב אחוז החומר על פי המנות הממוצעות, השפעת  
24 התחרותיות בה נתונה המערערת על קביעת אחוז החומר ובעניין השלכת ממצאי הביקורת  
25 שנערכה בשנת 2011 על שנות השומה (2005-2012).  
26 אתייחס לטענות אלה של המערערת להלן.





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 יולי 2018

ע"מ 39182-10-14 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

ע"מ 18692-02-17 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' מדינת ישראל

ע"מ 39488-12-12 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

### א. שקלול אחוז החומר

- 1
- 2 116. כזכור, על מנת לקבל את הנתון של אחוז החומר הכולל **המשוקלל** במסעדה, הציבה
- 3 המומחית מטעם המשיב את אחוז החומר הכולל בדו"ח המכירות של המערערת לשנת
- 4 2011, דהיינו, שיקללה את אחוז החומר הכולל באחוזי המכירות של הפריטים השונים
- 5 מתפריט המערערת. זאת עשתה לטענתה לפני משורת הדין שכן פנקסי המערערת
- 6 (ובתוכם דו"ח המכירות) נקבעו כבלתי קבילים.
- 7 117. במהלך הדיון הוגש דו"ח המכירות משנת 2011 וסומן מע/1. הכלכלנית בנמו אישרה כי
- 8 דו"ח מכירות זה הוגש לפקיד השומה ובאמצעותו הועבר לעיונה (עמוד 124 שורה 25).
- 9 118. המערערת הצביעה על אי-התאמות בין סכומי המכירה המצוינים בדו"ח המכירות לבין
- 10 סכומי המכירה המופיעים בטבלה שערכה הכלכלנית בנמו בסעיף 30 לחוות דעתה (עמוד
- 11 128 שורות 23-30).
- 12 מחקירתה של הכלכלנית בנמו עלה כי היא צירפה בין מנות במשקלים שונים על מנת
- 13 להגיע לסכום המכירה. כך למשל, צירפה הכלכלנית דג לברק שנמכר במשקל 200 גרם
- 14 לדג לברק שנמכר במשקל 100 גרם (עמוד 129 שורות 2-4), ובין קבב טלה לבין מנת קבב
- 15 לילדים (עמוד 129 שורות 20-21) ובין מנות שרימפס במשקל שונה (עמוד 132 שורה 1).
- 16 119. הכלכלנית בנמו לא ערכה השוואה בין שקילה של קבב ילדים לשקילה של קבב רגיל
- 17 (עמוד 130 שורות 16-17) והסבירה כי לשיטתה "לא צריך לעשות השוואה... הנישום
- 18 כשקובע את מחיר המכירה לקבב טלה לילדים, יודע שזה אחוז החומר שהוא רוצה
- 19 שיהיה שם. והנישום הוא גם ככה קובע את התפריט שלו אדוני. הנישום לא קובע 89
- 20 שקל ללברק סתם ככה out off blue. הוא יודע בדיוק כמה עולה לו, הוא מתמחר את
- 21 עצמו" (עמוד 130 שורות 6 ו-8-10); וכך הסבירה גם לגבי השרימפס – "חצי מנת
- 22 שרימפס כמו חצי מנת מעורב, יש בה רווח יותר גדול ממנת שרימפס. מחיר המכירה
- 23 שלה נקבע יותר גבוה... הוא מתמחר את עצמו באיזה ריווחיות הוא רוצה לעמוד..."
- 24 (עמוד 132 שורות 12-18).
- 25 120. כאמור, אחוז החומר מתקבל כתוצאה מחלוקת עלות הרכישה של חומר הגלם בעלות
- 26 המכירה שלו. מאחר שחומרי הגלם נקנים לפי משקל, יש לשקול את המנה כדי לקבוע
- 27 את עלות רכישתה. לא ניתן לקבוע את אחוז החומר במנת קבב של ילדים אם חסר הנתון
- 28 של משקל הקבב שמוגש במנה זו.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 יולי 2018

ע"מ 39182-10-14 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

ע"מ 18692-02-17 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' מדינת ישראל

ע"מ 39488-12-12 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

- 1 כפי שעולה מחוות הדעת של המשיב, למנות שונות יש אחוז חומר שונה וכנגזרת מכך גם  
2 רווחיות שונה.
- 3 כך, בהחלט יתכן כי לאותו חומר גלם (דג לצורך העניין) יהיה אחוז חומר שונה במנות  
4 שונות וכתוצאה מכך אחוז הרווחיות ישתנה. אף לשיטת הכלכלנית בנמו, הרווחיות  
5 בחצאי מנות עולה על זו של מנות שלמות (עמוד 132 שורות 14-15).
- 6 עולה מכך, שלצורך קביעת אחוז החומר הנכון היה על הכלכלנית לשקול את החומר  
7 במנות השונות, גם אם הן עשויות מאותו חומר גלם.
- 8 דומני כי בדבריה המצוטטים לעיל נתפסת הכלכלנית לכלל טעות שכן היא מניחה את  
9 המבוקש: אם היא מניחה שיש רווחיות מסוימת במנות מסוימות, בלי קשר למשקלן  
10 ולאופן הגשתן והכנתן, מדוע לשיטתה יש צורך לבדוק את אחוז החומר במנות? הרי  
11 ממנה שנינו כי אחוז החומר במנות נועד ללמדנו על הרווחיות של המנה.
- 12 **121. לפגם זה, הנוגע לאופן שקלול אחוז החומר בתחשיב המשיב, עשויה להיות השלכה על**  
13 **תיקון השומה, על דרך האומדן.**
- 14 **ב. חישוב הפחת**
- 15 122. כשעוסקים בקביעת רווחיות על בסיס אחוז חומר יש להביא בחשבון אחוז מסוים של  
16 "בזבוז" חומרים, דהיינו, פחת, הן בשל ניקוי החומר, הן בשל הפשרתו (דגים מוקפאים  
17 המכילים מים), הן בשל הכנתו ובישולו וכן פחת שמקורו במנות שזרקות לפח ולא  
18 נמכרות.
- 19 123. הכלכלנית בנמו התייחסה בחישובה לשני סוגי פחת: תחילה חישה את אחוז החומר  
20 למנה העיקרית בהתחשב בפחת ניקוי והפשרה ולאחר חישוב אחוז החומר הוסיפה פחת  
21 כללי בשיעור של 15%.
- 22 124. הכלכלנית בנמו הסבירה בחקירתה כי כשקבעה את הפחת הסתמכה על נתונים שנמסרו  
23 לה מנציג המערערת, למעט במקרים בהם סברה שהפחת שנמסר לה היה מוגזם: "אני  
24 בודקת את הפחת אצל ספקי הדגים. אני בודקת כל מה שקורה בענף אצל כל העסקים.  
25 אף אחד לא יכול לבוא ולהגיד לי שהוא, שיש לו פחת גבוה יותר ממה שמקובל בענף.  
26 אני נותנת מה שמקובל בענף" (סעיף 31 לחוות הדעת, עמוד 169 שורות 12-17).
- 27 125. בתשובה לטענת המערערת כי הכלכלנית בנמו התעלמה בתחשיב שערכה משינויים  
28 עונתיים במחיר הירקות והדגים (עמוד 196 שורות 10-11, עמוד 174 שורות 25-27)  
29 השיבה הכלכלנית כי שינויים אלה נלקחו על ידה בחשבון במסגרת שיעור הפחת הכללי  
30 (עמוד 182 שורה 24, עמוד 197 שורות 1-2). כשנשאלה כיצד קבעה את שיעור הפחת



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 יולי 2018

ע"מ 39182-10-14 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

ע"מ 18692-02-17 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' מדינת ישראל

ע"מ 39488-12-12 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

- 1 השיבה: "15% זה מתנה" וכי בדרך כלל למסעדות ניתן שיעור פחת כללי בין 10%-20%
- 2 ולבסוף הטעימה כי "כי ככה התרשמתי" (עמוד 170 שורות 14, 28-30, עמוד 171 שורה
- 3 2).
- 4 126. מן הראוי היה כי המשיב יתמוך את קביעתו בעניין שיעור הפחת הכללי באסמכתאות
- 5 מתאימות, או לכל הפחות בפרוט מספק, ולו כדי למנוע מהמערערת את התחושה של
- 6 שרירות בעשיית השומה. כך, למשל, ניתן היה להציג את אחוזי הפחת שנקבעו למסעדות
- 7 אחרות דומות בענף (אף בעילום שם).
- 8 127. עם זאת, לגוף העניין, לא מצאתי כי נפל פגם בקביעת שיעור הפחת באופן המקפח את
- 9 המערערת. אדרבא, המשיב קבע שיעור פחת כללי של 15% בעוד שהכלכלנית מטעם
- 10 המערערת קבעה בחוות דעתה שיעור פחת של 5%.
- 11 אזכיר כי ספרי המערערת נקבעו כבלתי קבילים ובנסיבות אלה המשיב היה רשאי
- 12 להסתמך על ידיעתו, ניסיונו ומומחיותו כפי שהתגבשו אצלו מטיפול בשומות של
- 13 נישומים אחרים.
- 14 שיעור פחת כללי שנקבע במתחם שבין 10%-20% אינו מצדיק התערבות בשיעור הפחת
- 15 שקבע המשיב, כל עוד לא הוכח אחרת.
- 16 128. סיכומו של דבר, לא מצאתי להתערב בשיעור הפחת הכללי שקבע המשיב בשיעור של
- 17 15%.
- 18 **ג. השפעת התחרותיות על אחוז החומר**
- 19 129. המערערת טוענת כי המשיב לא נתן ביטוי בחוות דעתו לעובדה שהיא נתונה להשפעות
- 20 תחרותיות המחייבות אותה להוריד את מחירי המנות ולתת הטבות ופינוקים ללקוחות
- 21 שונים על מנת להגדיל את כוח המשיכה של המסעדה.
- 22 הורדת מחירים והטבות ללקוחות מגדילות את ההוצאות על חומרי הגלם ותורמות
- 23 להעלאת אחוז החומר.
- 24 לטענת המערערת, הורדת המחירים לא לוותה בהפחתה מקבילה של עלויות הדגים
- 25 שנותרו ללא שינוי.
- 26 130. לשיטת המשיב אין נפקות לשאלת השפעת התחרותיות על אחוז החומר משום
- 27 שהביקורת התבססה על נתונים ספציפיים של המערערת: "מכיוון שהבדיקה היא
- 28 ספציפית והמחזור מדבר בעד עצמו והעלות בעד עצמה, ומחירי המכירה מדברים בעד
- 29 עמם, רק הם הפונקציה היחידה שמביאה לאחוז הזה. לא מצב המשק ולא שום דבר.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 יולי 2018

ע"מ 39182-10-14 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

ע"מ 18692-02-17 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' מדינת ישראל

ע"מ 39488-12-12 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

- 1 **אם מצב המשק גרוע, זה יתבטא במחזור. מכיוון שרק עלות המכר והדברים שלא**  
2 **נלקחו, אז אין, אין רלוונטיות לשאלה בכלל"** (עמוד 115 שורות 4-7).
- 3 עוד הוטעם כי המערערת לא הוכיחה שנתנה הטבות ו"פינוקים" לציבור לקוחותיה: "**אם**  
4 **בן אדם רוצה לפנק מישהו ולתת לו משהו, אז הוא כותב – אפס מול המכירה של אותו**  
5 **פריט. או אומר הנחתי לו הנחה של 50%. אני צריכה לראות את זה בכתובים"** (עמוד  
6 135 שורות 5-7).
- 7 131. עמדת המשיב בעניין זה מקובלת עליי.
- 8 ראשית, הכלכלנית ניצן לא בדקה את העובדות שבבסיס הטענה אלא הסתמכה על  
9 דברים שאמר לה מנהל המערערת (עמוד 51 שורות 5-1).
- 10 שנית, המערערת לא הוכיחה כי הורידה מחירים או שנתנה הטבות. הגם שאני יכולה  
11 להניח כי קיימת פרקטיקה מקובלת בענף של הטבות ללקוחות, הדברים חייבים לקבל  
12 ביטוי בספרים ואילו בספרי המערערת נמחקו הזמנות ובוטלו חשבוניות (נספחים 15 ו-  
13 27 לתצהיר המשיב) מבלי שניתן לכך הסבר מניח את הדעת.
- 14 אף אחד לא מנע מהמערערת להציג, למשל, את המחירוניים מהשנים שקדמו לשנת 2011  
15 כדי להציג, ולו ראשית ראייה, לטענתה. אף לא נטען כי היה קושי באיתורם של  
16 המחירוניים.
- 17 בהעדר הוכחה אחרת, יחול הכלל הרגיל לפיו קיים יחס ישר בין עליה במחיר התשומות  
18 לעליה במחיר המכירות.
- 19 132. **התוצאה היא שאין לתת ביטוי לתחרותיות ולהטבות ללקוחות בקביעת אחוז החומר.**
- 20 **ד. התחשיב החלופי – מנות ממוצעות**
- 21 133. כזכור, המשיב בחר בסופו של דבר בתחשיב המבוסס על אחוז חומר **משוקלל** המטיב עם  
22 המערערת (37.5% לעומת אחוז חומר לא משוקלל של 35%) ועל בסיסו הוציא את  
23 השומה. אחוז החומר המשוקלל נותן, כזכור, ביטוי לסוגי המנות הנמכרות בפועל  
24 במסעדה ולכן הוא מדויק יותר ומותאם לנתונייה הספציפיים של המסעדה.  
25 לאור זאת, אין צורך להתייחס לטענות המערערת בעניין התחשיב החלופי של מנות  
26 ממוצעות שכן הוא לא בא לידי ביטוי בשומה.
- 27 134. אני מוצאת להעיר בהקשר זה, כי שיטת המנות הממוצעות היא שיטה לגיטימית. כזכור,  
28 שיטת החישוב של מנות ממוצעות מבוססת על הרכבת ארוחות שונות ומגוונות ממבחר  
29 המנות המוצעות לציבור הלקוחות בתפריט המסעדה.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 יולי 2018

ע"מ 39182-10-14 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

ע"מ 18692-02-17 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' מדינת ישראל

ע"מ 39488-12-12 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

1 מחקירתה של הכלכלנית בנמו עולה כי היה בשילובם של משקאות חריפים וקינוחים  
2 במנות הממוצעות כדי להגדיל את אחוז החומר הממוצע והיה בכך להטיב עם המערערת  
3 (עמוד 156 שורות 24-30).

4 עדיין, יש להעדיף שיטת חישוב המבוססת על סוגי המנות הנמכרות בפועל במסעדה  
5 ובהסתמך על התפלגות המכירות של הרכיבים השונים על פי דו"ח המכירות.

6 במקרה הנדון, שקלולו של אחוז החומר הביא לתוצאה טובה יותר למערערת וזו אכן  
7 יושמה בבניית השומה, וזאת לפני משורת הדין, שכן המשיב לא היה מחויב להסתמך  
8 על הנתונים שבדו"ח המכירות לאור העובדה שספרי המערערת נפסלו.

9 **ה. השלכת ממצאי הבדיקה על שנות השומה שבמחלוקת**

10 135. מדיווחי המערערת עולה כי לא הייתה עקביות באחוז החומר המדווח במהלך שנות  
11 השומה: בשנים 2005-2008 אחוז החומר המוצהר נע בין 60%-64% ובשנים 2009-2012  
12 בין 46%-53%.

13 המערערת טוענת כי אחוז החומר המשתנה קשור לתחרותיות הגבוהה באזור המסעדה  
14 ולעובדה שהיא נאלצה להוריד מחירים על מנת לשמור על קהל לקוחותיה. לטענת  
15 הכלכלנית ניצן ניתן ללמוד כי מחירי המכירה של המנות היו נמוכים משמעותית בשנים  
16 2005-2008 מהמפורט בדו"ח המכירות של שנים אלה (עמוד 51 שורה 18-19). לדברי נציג  
17 המערערת, המחירים בשנים אלה היו נמוכים בשיעור של 10%-30% ממחירי שנת 2009  
18 (עמוד 53 שורה 10) למרות שעלויות הדגים נותרו ללא שינוי (דו"ח מחירים של מוצרים  
19 ושירותים נבחרים לצרכן, נספח 8 לחוות הדעת).

20 המערערת טוענת כי הורדת מחירי הדגים במסעדה בשנים 2005-2008, מבלי שהייתה  
21 ירידה מקבילה בעלויות הדגים, גרמה להגדלת אחוז החומר ולהקטנת הרווח הגולמי  
22 באותן שנים (עמוד 54 שורות 1-3).

23 136. המשיב קבע אחוז חומר שווה לכל שנות המס שבמחלוקת מתוך הנחה כי נישום שומר על  
24 רווחיות קבועה, דהיינו, ככל שמחיר חומר הגלם עולה או יורד, מחיר המכירה של המוצר  
25 עולה או יורד בהתאמה.

26 לטענת המשיב המערערת לא הביאה, ולא בדל של ראיה, להוכחת טענתה כי השינוי  
27 באחוז הרווח המדווח בשנים 2005-2008 נבע מהורדת מחירים ועל כן יש לדחות את  
28 טענתה.

29 137. קושי נוסף עליו מצביעה המערערת הוא שהכלכלנית בנמו הסתמכה על מחירי עלות  
30 הרכישה של שנת 2011 בלבד, שנת הביקורת, מבלי לערוך התאמה כלשהי לעלויות



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 יולי 2018

ע"מ 39182-10-14 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

ע"מ 18692-02-17 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' מדינת ישראל

ע"מ 39488-12-12 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

- 1 הרכישה של מוצרי הגלם בשנים האחרות. לפי עדותה של גב' בנמו היא הסתמכה על  
2 חשבונות קנייה מדגמיות "ממוצע של שבועיים לפני הביקורת, שבועיים אחרי  
3 הביקורת" (עמוד 186 שורה 5-6).
- 4 138. כזכור, בדיקת המשיב נערכה באוקטובר 2011, וממצאיה יושמו על כל שנות השומה  
5 שבמחלוקת, 2005-2012.  
6 על דרך הכלל ראוי כי שומה תיערך לכל שנת מס בנפרד, ועל פי נתוני אותה שנה.  
7 עם זאת, בנסיבות בהן נפסלו ספרי הנישום, והוא לא הביא כל ראיה לביסוס השומה לכל  
8 שנה בנפרד, אין פסול עקרוני להשליך משומה של שנה אחת לשומה של שנה אחרת כל  
9 עוד מופעלים שיקולים מקצועיים סבירים בעריכת השומה (ע"א 8945/06 דניאל  
10 בוסקילה נ' מדינת ישראל - מנהל מע"מ באר שבע (16.03.2010)).
- 11 139. לטעמי, העובדה שנערכה בדיקה ושקילה במועד אחד בלבד, כאשר ממצאיה מיושמים על  
12 8 שנות השומה, עשויה לפגוע באמינות התחשיב של המשיב.  
13 קשה להלום כי ניתן לגבש עמדה מבוססת על יסוד שקילה שנעשתה במועד אחד ונראה  
14 כי ראוי היה למשיב לערוך לפחות בדיקה אחת נוספת על מנת לגבות את ממצאיו ולבטל  
15 ספק של שרירות בעריכת השומה.  
16 היה גם נכון בעיניי לערוך מידוד כלשהו של העלויות של המנות במסעדה על מנת  
17 להתאים אותן משנת 2011 לשנות השומה האחרות.  
18 טענת המשיב כי לא היה מחויב לעשות כן משום שאחוז הרווח נותר קבוע לאורך שנות  
19 המס היא הנחת המבוקש.  
20 אין לשלול כי המערערת הורידה מחירים על מנת לשמור על לקוחותיה נוכח התחרות  
21 המאפיינת את הענף ואת האזור בו היא ממוקמת, אם כי, צודק המשיב שהיה על  
22 המערערת לתמוך טענתה זו בראיה אובייקטיבית כלשהי, כגון, תפריט המחירים  
23 במסעדה מהשנים 2005-2008 ולא נראה כי היה קושי בהשגתו.  
24 (אציין במאמר מוסגר כי, התדריכים הכלכליים של רשות המסים קובעים כי רמת  
25 המחירים לארוחה ממוצעת במסעדת דגים בשנת 2012 הייתה בין 167-198 ש"ח ובשנת  
26 2005 בין 106-154 ש"ח. כלומר, מחיר ארוחה ממוצעת במסעדת דגים עלה בין השנים  
27 הללו ב-28%-57% אחוזים. עם זאת, אחוז החומר הממוצע לפי התדריכים הכלכליים  
28 נותר זהה לאורך השנים 2003-2014 ועמד על 31%-34%. יוצא, שלפי הנתונים שעמדו  
29 בבסיס הכנת התדריכים (שלא עמדו לנגד עיני), עלויות חומרי הגלם הרלוונטיים השתנו  
30 באופן זהה למחירי המכירה במהלך השנים 2005-2008).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 יולי 2018

ע"מ 39182-10-14 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

ע"מ 18692-02-17 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' מדינת ישראל

ע"מ 39488-12-12 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

140. אף על פי שרשאי המשיב להשליך את ממצאי הביקורת על כל שנות השומה שבמחלוקת, יש בעובדה שהבדיקה נעשתה במועד אחד בלבד, בצד שאר טענות המערערות, כדי להצדיק תיקון מסוים בשומה, על דרך האומדן.
141. המערערות פרטה בסיכומיה שורת פגמים נוספים בתחשיב המשיב אך מעבר לדברים שפורטו כאן לא מצאתי לנכון להידרש להם.
- ו. סיכום ותיקון השומה
142. כאשר אנו דנים במחלוקת על אחוז תצרוכת חומר בעסק, על אחת כמה וכמה כאשר מחלוקת זו נדונה על רקע של ספרים בלתי קבילים, חייב הנישום להצטייד בחוות דעת מומחה מטעמו המציגה תחשיב חלופי לשומה שהוצאה לו.
143. המערערות אמנם הציגה חוות דעת מטעמה אולם הפגמים שמצאתי בה, כמפורט לעיל, לא מאפשרים להסתמך עליה לצורך קביעת אחוז החומר במסעדה.
144. חוות הדעת מטעם הכלכלנית ניצן לא מציגה כל אסמכתא בעניין שקילת המנות ואופן השקילה. כך למשל לא צורפו טופס כיוול המשקל, דף שקילות מפורט, פרוטוקול ביקור וכל שהוצג הוא המשקל המשוקלל של הדגים והבשרים (עמוד 73 שורה 12-16, עמוד 95 שורות 22-24 ונספח 9 לחוות הדעת).
- בנוסף, לא הוצגו בפני בית המשפט אסמכתאות לעלות הרכישה של חומרי הגלם ששימשו במנות העיקריות (למעט בנספחים 3-4 לחוות הדעת) (עמוד 70 שורות 11-12, עמוד 77 שורות 7-10). נתונים אלה היו אמורים לעמוד לבחינת בית המשפט והימנעות מהצגתם אומרת דרשני.
- בהעדר נתונים אלה, החיוניים לקביעת אחוז החומר, נפל פגם של ממש בחוות הדעת מטעם המערערות באופן שאינו מאפשר לקבל את ממצאיה ומסקנותיה.
145. כמו כן, חוות הדעת של המומחית מטעם המערערות מסתמכת על נתונים שנמסרו לה מנציג המערערות מבלי שהיא טורחת לבדוק אותם באופן עצמאי ובלתי תלוי.
- למשל, בעניין מנת הפתיחה של סלט חריימה, שהייתה במוקד המחלוקת, מן הראוי היה שהכלכלנית ניצן לא תסתמך על אמירה כללית של נציג המערערות או על נראותה של המנה לצורך הקביעה כי משקל הדג מהווה שליש מהמנה העיקרית, אלא תבצע שקילה ספציפית של הדג במנה.
146. כן מצאתי לתת משקל נמוך לתחשיב הבקלי"מ הכמותי שערכה גב' ניצן על רקע פסילת ספרי המערערות עליהם הוא נסמך ובהתחשב בפגמים שנפלו בו (לא הוצגו בפני בית



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 יולי 2018

ע"מ 39182-10-14 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

ע"מ 18692-02-17 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' מדינת ישראל

ע"מ 39488-12-12 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

- 1 המשפט הדו"חות הכספיים עליהם נסמך התחשיב הכמותי; גב' ניצן הסתמכה על  
2 דו"חות חלקיים בלבד, עמוד 79 שורות 21-23).
- 3 147. מנגד, התחשיב שערך המשיב מציג בדיקה סבירה העומדת, ברמה העקרונית, במבחני  
4 היגיון מקובלים.
- 5 כאשר נערך תחשיב בענף המסעדות קשה מאוד לדייק ברכיבי ההכנסות וההוצאות, ועל  
6 כן מטבע הדברים יש להיעזר בתדריכים, מדגם ואומדן על בסיסם נערך התחשיב שעליו  
7 מבוססת השומה. אמנם על המשיב לשאוף לדייק ככל הניתן ולחתור למס אמת, אולם  
8 רק במקרה של עוסק המנהל את ספריו כדין ניתן להגיע לתוצאה השואפת להיות  
9 מדויקת. מחדלה של המערערת להקפיד על ניהול ספריה כדין הוא זה שגרם למצב של  
10 חוסר וודאות ולכך שלא ניתן לתת אימון בספריה ובדיווחיה ולכן עליה לשאת  
11 בתוצאותיו. במקרה הנדון בחר המשיב לתת אמון מסוים בספריה של המערערת, למשל,  
12 בדו"ח המכירות ובחשבוניות הקניה, וזאת לפנים משורת הדין, ובכך הקל עמה.
- 13 148. אציין, בקיצור, כי לא מצאתי טעם שיצדיק קביעה כי הכלכלנית בנמו הכינה את  
14 התחשיב באופן מגמתי או שהייתה בעלת דעה קדומה משום שהייתה שותפה להכנת  
15 התדריך הכלכלי או כי נפלו בחישוביה טעויות משמעותיות. לא מצאתי כי היה בגישתה  
16 להביא להטיית החישוב באופן הפוגע במערערת, אדרבא, חלק מההנחות שבבסיס  
17 תחשיבה נועדו דווקא להטיב עם המערערת, כמוסבר לעיל.
- 18 המשיב אינו נדרש לעמוד בדרישות מחקריות והוא לא נדרש להציג בסיס מדעי מדויק  
19 לשומות שערך. די בכך שהוא מבסס את חישוביו על בדיקה סבירה שעומדת במבחני שכל  
20 הישר והיגיון מקובלים (ע"א 4493/12 צדוק ביבי נ' מדינת ישראל פקיד שומה ירושלים  
21 1, פסקה 9 (13.4.2014)).
- 22 חוות הדעת הכלכלית מטעם המשיב עומדת לטעמי בדרישות אלה והקשיים שנמצאו בה,  
23 כמפורט לעיל, הגם שאינם מאפשרים אימוצה ללא סייג, אינם מחייבים את ביטול  
24 השומה אלא מעוררים אך את הצורך בתיקונה, וזאת על דרך האומדן.
- 25 149. בסופו של דבר, ניתן לומר כי שתי השומות הכלכליות שהוצגו בפניי לא הצליחו להציג  
26 תמונה ברורה של המצב העובדתי ועוררו קשיים, כל אחת בתורה. ביטוי מסוים לקושי  
27 בקביעת אחוז החומר באופן מדויק ניתן אולי למצוא בכך שנציג המערערת היה מוכן  
28 לאמץ את אחוז החומר שנקבע בחוות הדעת של גב' ניצן (47%, 57%), למרות שהיה נמוך  
29 משמעותית מאחוז החומר עליו דווחה המערערת בדוחותיה (60%, 64%), ובדברי





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 יולי 2018

ע"מ 39182-10-14 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

ע"מ 18692-02-17 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' מדינת ישראל

ע"מ 39488-12-12 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

- 1 הכלכלנית מטעם המשיב שהייתה מוכנה להעמיד את אחוז החומר על שיעור של 39%,  
2 למרות שהתחשיב שערכה לימד על אחוז נמוך יותר (35%, 37.5%).
- 3 150. בסיכומם של דברים, לא מצאתי כי המערערת עמדה בנטל להוכיח את אחוז החומר  
4 באופן שניתן לקבל את מסקנות חוות הדעת מטעמה ללא סייג אך גם לא מצאתי לאמץ  
5 ככתבה וכלשונה את חוות הדעת מטעם המשיב, לאור הפגמים שמצאתי גם בה.
- 6 151. ודוק, גם בסיטואציה בה לא עלה בידי המערערת לעמוד בנטל המוטל עליה, עדיין אין  
7 בית המשפט פטור מלבחון את התשתית העובדתית והבדיקה הכלכלית העומדת  
8 בבסיס השומה שערך המשיב.
- 9 בהחלט יתכן כי במקרים מסוימים יהיה בחלק מטענות הנישום כדי לעורר סימני  
10 שאלה ביחס למרכיבים כאלה ואחרים שבבסיס השומה, למרות שטענותיו נדחו לגופן.  
11 בכל מקרים אלה על בית המשפט לבדוק אם עמדת רשות המיסים מבוססת כדבעי.
- 12 אמנם, העובדה שספריה של המערערת נפסלו מקשה עליה עוד יותר לעמוד בנטל  
13 המוטל עליה, אך אפילו במצב זה בית המשפט אינו יכול להתעלם מסימני שאלה  
14 שהתעוררו בשומה וככל שאין להם פתרון המניח את הדעת יכול הדבר להוביל לקביעה  
15 המפחיתה את החבות במס שנקבעה.
- 16 152. בנסיבות העניין לא מצאתי לנכון לעשות בשומה תיקון מרחיק לכת ודעתי היא כי  
17 העמדת אחוז החומר הכולל על שיעור של 40% יש בה להניח את הדעת שהחישוב לא  
18 יקפח את המערערת. מצד שני, הוא עדיין מותיר מרחק של ממש מאחוז תצרוכת החומר  
19 שדווח על ידי המערערת בשיעור של כ- 55% (בממוצע).
- 20 153. לאור כל האמור לעיל, אני עושה שימוש בסמכותי לפי סעיף 156 לפקודה וקובעת כי  
21 השומה תתוקן באופן שתחושב לפי אחוז חומר של 40% ובהתאם הערעור יתקבל באופן  
22 חלקי.
- 23 154. בנסיבות העניין, איני עושה צו להוצאות.  
24  
25  
26  
27  
28  
29  
30 ניתן היום, כ"ט תמוז תשע"ח, 12 יולי 2018, בהעדר הצדדים.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 יולי 2018

ע"מ 39182-10-14 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

ע"מ 18692-02-17 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' מדינת ישראל

ע"מ 39488-12-12 דייגי - נמל תל-אביב בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

1

ירדנה סרוסי, שופטת

2

3

4

5

6

7

8