



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מאי 2020

ע"מ 4177-08-17 שותפות "פיצה שמש" נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 4110-08-17 מוני שלום נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 51080-09-17 גיא שמש נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1

לפני כב' השופט יוסי טופף

המערערים: 1. שותפות "פיצה שמש"  
2. מוני שלום  
3. גיא שמש

ע"י ב"כ עו"ד ירון אלי

נגד

המשיב: מנהל מע"מ ת"א 1  
ע"י ב"כ עו"ד ליאנא חירי נג'אר  
מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

### פסק דין

#### פתח דבר

1. לפני שלושה ערעורים, שנדונו במאוחד, על החלטות מנהל מע"מ תל אביב 1 (להלן: "המשיב"), במסגרתן נדחו מרבית השגותיהם של המערערים על שומות עסקאות שהוצאו להם, כדלקמן:

(א) ע"מ 4177-08-17 – ערעור מטעם שותפות פיצה שמש (להלן: "המערער 1") על תוספת מס עסקאות לשנות המס 2012-2015 בסכום נומינלי של 48,409 ₪.

(ב) ע"מ 4110-08-17 – ערעור מטעם מוני שלום (להלן: "המערער 2") על תוספת מס עסקאות לשנות המס 2012-2015 בסכום נומינלי של 106,951 ₪.

(ג) ע"מ 51080-09-17 – ערעור מטעם גיא שמש (להלן: "המערער 3") על תוספת מס עסקאות לשנות המס 2011-2015 בסכום נומינלי של 99,217 ₪.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מאי 2020

ע"מ 4177-08-17 שותפות "פיצה שמש" נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 4110-08-17 מוני שלום נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 51080-09-17 גיא שמש נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1

2. עיקרה של המחלוקת שהתגלעה בין הצדדים עוסקת בשומת מס עסקאות שהוצאה למערערים, בעקבות עמדת המשיב כי המערערים לא דיווחו נכונה על אודות היקף עסקאותיהם, בשנים נשוא הערעורים, ולא שילמו את מלוא המס המתחייב בהתאם.

### הרקע הדרוש לעניין

3. המערערת 1 הינה שותפות בין המערערים 2 ו-3, אשר הפעילה בית מאפה לפיצות (להלן: "פיצרייה") ברח' בלפור 143 בבת-ים, על פי זיכיון מרשת "פיצה שמש", לממכר פיצות ומשקאות. השותפות נסגרה בינואר 2015.

המערער 2 עסק בשנים הרלוונטיות בפיצרייה אחרת, ברח' אנה פרנק 29 בבת-ים. בהמשך, נמכרה הפיצרייה למערער 3, והמערער 2 פתח פיצרייה חדשה ברח' הרצל 75 בבת-ים.

המערער 3 עסק בין השנים 2011-2013 בבית מאפה לעוגיות יבשות ברח' שמעון ישראל 4 בראשון לציון; ובשנים 2014-2015 עסק בפיצרייה שברח' אנה פרנק 29 בבת-ים.

4. בביקורת מס שנערכה למערערים נמצא, כך לטענת המשיב, כי המערערים העלימו חלק מעסקאותיהם, בכך שלא כללו אותן בדיווחיהם התקופתיים למס ערך מוסף, ולא שילמו את המס הנובע מהן. בעקבות זאת, ביצע המשיב בדיקת תנועת מלאי כמותית בחומרי הגלם והמוצרים המוגמרים ביחס לכל אחד מהמערערים, על מנת להתחקות אחר מחזורי עסקאותיהם.

5. בנוסף לכך, נמצא כי המערערים 1 ו-3 לא ניהלו את ספריהם כדיון, ועל כן ספריהם נפסלו. בעקבות כך, המשיב הטיל עליהם קנס בשיעור 1% ממחזור עסקאותיהם לפי השומה, מכוח סעיף 95 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ"). המערערים 1 ו-3 ערערו בפני הוועדה לקבילות פנקסים על החלטת המשיב להטיל עליהם קנס בגין אי ניהול ספרים כדיון, אך עד למתן פסק הדין לא הודע לבית המשפט האם נתקבלה החלטת הוועדה בעניינם.

6. בימים 30.3.2016 ו-15.6.2016, בתום חקירה, איסוף נתונים ובדיקה שקיים המשיב לצורך חישוב מחזור עסקאותיהם של המערערים, בתחומי אפיית הפיצות והעוגיות, הוצאו למערערים שומות לפי מיטב השפיטה לשנות המס הרלוונטיות כדלקמן: למערערת 1 – שומה בסך 53,220 ₪ (קרו); למערער 2 – שומה בסך 106,951 ₪ (קרו); למערער 3 – שומה בסך 157,627 ₪ (קרו).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מאי 2020

ע"מ 4177-08-17 שותפות "פיצה שמש" נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 4110-08-17 מוני שלום נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 51080-09-17 גיא שמש נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1

7. לימים, הוגשו השגות מטעם המערערים, ולאחר מכן התקיימו מספר דיונים בין הצדדים, כשבחלקם לקח חלק מר אבי יהלום, המשמש כמנהל תחום ביקורת חשבונות אצל המשיב (להלן: "אבי יהלום") ובחלקם לקח חלק מר יניב יצחק, המשמש כממונה חוליית ביקורת אצל המשיב (להלן: "יניב יצחק").
8. בימים 7.5.2017 ו-14.6.2017 נחתמו בין הצדדים, באמצעות מייצגם של המערערים, מר יואל אסולין (להלן: "יואל אסולין") ואבי יהלום מטעם המשיב, "שומות בהסכם", שנאמר לגביהן כי הן כפופות לאישור הנהלת רשות המסים.
9. ברם, ה"שומות בהסכם" לא קיבלו את אישורה של הנהלת רשות המסים, ובמקומן הוצעו למערערים הצעות פשרה חדשות, באמצעות מר חיים טמיר, המשמש כמנהל תחום בכיר תכנון מע"מ ומטה שומה וביקורת (להלן: "חיים טמיר").
10. משלא הושגו הסכמות על בסיס ההצעות החדשות, נמשך הטיפול בהשגות על ידי יניב יצחק, אשר קיבל לבסוף את ההחלטות בהשגות, במסגרתן נתקבלו באופן חלקי השגותיהם של המערערים 1 ו-3, ואילו השגתו של המערער 2 נדחתה במלואה. בהתאם להחלטות אלו, בגין הוגשו כאמור הערעורים שלפניי, חויבו המערערים בתשלומי מס כדלקמן: המערער 1 בסכום של 48,409 ₪ (ק"ר); המערער 2 בסכום של 106,951 ₪ (ק"ר); המערער 3 בסכום של 99,217 ₪ (ק"ר). יצוין כי בענייניו של המערער 2 הודיע המשיב בכתב תשובתו לערעור כי נתקבלו חלק מטענותיו בנוגע לחיובו במס עודף בשנת 2015, ועל כן הופחתה תוספת המס לסך של 101,988 ₪.

### עיקרי טיעוני המערערים

11. נטען כי נטל הבאת הראיה מוטל על כתפי המשיב, היות וספרי המערער 2 לא נפסלו, וביחס למערערים 1 ו-3, אשר ספריהם נפסלו והוטל עליהם קנס מכוח סעיף 95 לחוק מע"מ, הרי שהם ערערו בפני הוועדה לקבילות פנקסים, כך שטרם ניתן פ"ד סופי וחלוט ביחס לפסילת ספריהם.
12. נטען להסתמכות מצד המערערים לכך שהמשיב יכבד את השומות בהסכם שגובשו ונחתמו בינם לבין אבי יהלום, בתום דיונים ממושכים עמו. צוין כי על אף שנאמר כי הסכמי השומה כפופים לאישור ההנהלה, הרי שיש לראות בהסכמים שנחתמו כמחייבים, היות שלא נתגלו ממצאים משמעותיים חדשים שהצדיקו את התערבות ההנהלה בהסכמים, ואף מעדותו של אבי יהלום



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מאי 2020

ע"מ 4177-08-17 שותפות "פיצה שמש" נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 4110-08-17 מוני שלום נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 51080-09-17 גיא שמש נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1

עלה כי במהלך 27 שנות עבודתו הוא כלל לא נדרש לקבל את אישור ההנהלה, ומדובר בתנאי "מובנה" בהסכם, ובנסיבות דנא לא הוצגו ראיות חדשות או התקיימו התנאים המצדיקים את שינוי/ביטול הסכמי השומה.

13. נטען כי דחיית הנהלת המשיב את השומות בהסכם שנחתמו עם אבי יהלום, תוך העדפת השומה שנקבעה על ידי יניב יצחק, שהינו פחות בכיר בהיררכיית התפקידים ביחס למעמדו של אבי יהלום, מעלה ספקות ביחס להתנהלות לא תקינה אצל המשיב, והועלה החשש כי המערערים נפלו כמעין "בני ערובה" לסכסוך פנימי בקרב עובדיו הבכירים של המשיב, וכפועל יוצא הוצאו להם שומות הנגועות בשיקולים זרים.

14. נטען כי שגה המשיב בקביעת פחת לפי שיעור של 5% בלבד, ובכך שהסתמך על תדריכים כלכליים שאינם תואמים את עסקם של המערערים, וזאת חלף בדיקת תנועות המלאי. בהקשר זה נטען כי אבי יהלום אישר בעדותו שלעתים אף מקובל להביא בחשבון פחת בשיעור של 15% ביחס לאפיית פיצות. בכל הנוגע לפחת באפיית עוגיות, לצורך השומה שהוצאה למערער 3, נטען כי אבי יהלום ערך בדיקה מקיפה ובכלל זאת צפה בתהליך אפיית עוגיות מדגמית על ידי המערער 3.

15. נטען כי המערערים זכאים לפחת מוגדל עקב תקלות רבות שחוו בקירור מוצרי הגלם. נטען כי המקרר בפיצרייה פסק מלפעול לעתים קרובות והם נאלצו פעם אחר פעם להשליך את כל תחולתו. עוד נטען כי המערערים הפעילו את הפיצרייה בהיותם חסרי ניסיון ניהולי ועסקי בתחום, דבר שהגדיל את שיעור הפחת בעסקם.

16. נטען כי בהוצאת השומות למערערים יצר המשיב אנומליה, בכך שהתעלם מחלק מחשבוניות הקניה של חומרי הגלם בטענה כי לא יועדו למערערים, ומנגד הביא אותם בכלל חשבון כבסיס לצורך חישוב שומת העסקאות, עת חישב מחזור עסקי לפיצות עם תוספות. נטען כי בנסיבות אלו, היה על המשיב להביא בכלל חשבון גם את עליית התשומות בקביעת תוספת המס.

17. נטען כי המערערים נקטו באקט שיווקי אגרסיבי בכך שהציעו למכירה פיצות במחיר נמוך במיוחד, במסגרת מבצעים ממושכים, בהינתן כי דובר בעסק חדש באזור רווי תחרות. המבצע הציע פיצה שנייה במחיר של 10 ₪ (במקום 20 ₪). לטענת המערערים מבצע זה נמשך לפרקים, במשך תקופות שונות, שהסתכמו לכדי 6 חודשים מדי שנה. ואילו המשיב הכיר במבצע שנמשך על פני חודש אחד בלבד מדי שנה.





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מאי 2020

ע"מ 4177-08-17 שותפות "פיצה שמש" נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 4110-08-17 מוני שלום נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 51080-09-17 גיא שמש נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1

18. נטען כי לא ניתן לבצע היקש מבדיקה מקדמית אחת ביחס לתוספות הנדרשות להכנת פיצה מסוימת בנקודת זמן, ולגזור ממנה תחשיבים מדויקים למשך שנים קדימה. נאמר כי אין מדד מדויק להכנת "פיצה שכונתית" בכל הנוגע לכמות התוספות, ואין לבסס קביעת שומה למשך שנים על סמך בדיקה ארעית של פיצה, בשעה שאחד העובדים עשוי להיות "נדיב" ואחר "חסכן" בנוגע לכמות התוספות שמפוזרת על גבי הפיצה.
19. נטען אם כן, כי הסכמי השומה שנחתמו עם אבי יהלום משקפים נכונה את האיזון בין התחשיב שהוצע מטעם המערערים לבין גובה המס שנקבע בהחלטות בהשגות, והמערערים שילמו את תוספות המס לפי השומות בהסכם, בהיותן כאלה שאינן שנויות במחלוקת מצדם.

### עיקרי טיעוני המשיב

20. נטען כי נטלי הבאת הראיות והשכנוע מוטלים על כתפי המערערים, על יסוד הכלל לפיו הנישום הוא "המוציא מחברו" ובשעה שמדובר בשאלת שהינה לבר-פנקסית, כך שאינה נובעת מספרי המערערים.
21. הודגש כי הערעורים עוסקים בשלוש סוגיות בלבד, והן: כמות הקמח שבה נעשה שימוש בפועל לצורך ייצור הפיצות והעוגיות; קיום מבצעי הנחות ביחס לפיצות ואחוז הפחת.
22. נטען כי בביקורת שנערכה למערערים נמצא כי המערערים לא כללו את כל העסקאות בדיווחיהם התקופתיים למע"מ, ולא שילמו את המס הנובע מהן. בשל כך הוחלט לבצע בדיקת תנועת מלאי כמותית בחומרי הגלם והמוצרים המוגמרים, על מנת להתחקות אחת מחזור עסקאותיהם של המערערים. בנוסף לכך, כפי הנזכר, ספריהם של המערערים 1 ו-3 נפסלו והוטל עליהם קנס מכוח סעיף 95 לחוק מע"מ. על ההחלטה בדבר פסילת הספרים הוגש כאמור ערר לוועדה לקבילות פנקסים.
23. לצורך בניית מחזור עסקאותיהם של המערערים בתחום ייצור הפיצה, ביצע מבקר מטעם המשיב, את הפעולות הבאות: קליטה של כל חשבוניות מוצרי הגלם והחומרים המוגמרים שהיוו בסיס לתנועת המלאי ונמצאו בספרי המערערים; חישוב המלאי שנצרך על בסיס הערכים הכמותיים מספירות המלאי שהומצאו; התחקות אחר מחירי המכירה ואופי צריכת חומרי הגלם; תנועת מלאי על בסיסה חושב מחזור העסקאות. צוין כי בשנת 2012 המערערת 1 יצרה



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מאי 2020

ע"מ 4177-08-17 שותפות "פיצה שמש" נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 4110-08-17 מוני שלום נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 51080-09-17 גיא שמש נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1

כדורי בצק מקמח, ובהמשך פעילותה רכשה ערכות מוכנות מרשת "פיצה שמש", שכללו כדור בצק, גבינה ותבלין להכנת פיצות.

לצורך בניית מחזור עסקאותיו של המערער 3 בתחום אפיית העוגיות, ביצע מבקר מטעם המשיב, את הפעולות הבאות: התחקות כמותית אחר כמות הקמח שנרכשה לצורך ייצור עוגיות; חישוב כמות הקמח שנצרכה על בסיס הערכים הכמותיים שנתקבלו מספירות המלאי; אומדן כמות הקמח הנדרשת להכנת קופסת עוגיות ממוצעת; תחשיב כמות קופסאות העוגיות שנמכרו ומחזור העסקאות.

24. נטען כי הצעות הפשרה שהציע אבי יהלום למערערים, נבעו מטעמיו כדי להימנע מהליכי ערעור בבתי משפט ומהליכים לגביית המס. צוין כי "בשל עניינים אישיים הנוגעים למילוי תפקידו של אבי במשרדי המשיב וחשד לשחיקת שומות על ידו ... נכון למועד דנן, הוא חויב בקבלת אישור הנהלת המשרד בנוגע לכל החלטותיו בהשגות. ... בהמשך, נדרש אבי להעביר את החלטותיו בהשגות לאישור סימה", המשמשת כסגנית מנהל המשיב.

25. נטען כי הצעותיו של אבי יהלום היו כפופות לאישור, אך הן נדחו על ידי חיים טמיר מטעם ההנהלה, ותחתן הציע חיים טמיר הצעות פשרה חדשות, תוך שינוי שרירותי של שיעור הפחת ומשך פרק הזמן שבמהלכו נערכו מבצעים למכירת פיצות, על אף שסבר כי לא נפלה טעות בשומות המס שהוצאו למערערים מלכתחילה.

26. נטען כי אין בסיס להסתמכות הנטענת מטעם המערערים כי יקוימו עמם הצעותיו של אבי יהלום, היות ולא היה מדובר בהסכמים, אלא לכל היותר הצעות שהיו כפופות לאישור ההנהלה, ומשלא ניתן להן אישור הנהלה, הרי שמדובר בהצעות חסרות נפקות שאינן מחייבות את המשיב.

27. נטען כי לאחר שהמערערים דחו את הצעות השומה החדשות, ולאחר שאף אבי יהלום מצדו לא הסכים עם התחשיבים החדשים שהוצעו למערערים, הורה מנהל המשיב על השבת הטיפול בהשגות לניב יצחק, והוא זה שקיבל את החלטות בהשגות, בגינן הוגשו הערעורים שבכותרת.

28. צוין כי במסגרת החלטות בהשגות מטעם המערערים בתחום אפיית הפיצות הובא בחשבון כי כמות הקמח בכדור בצק שנועד לאפיית פיצה הינה 550 גרם, חלף 500 גרם שהביא המשיב בחשבון בקביעת השומה, אך לא במשקל של 600 גרם כפי שנטען מטעם המערערים; הוכר פחת בשיעור של 5%; והוכרה תקופה של מכירת פיצות מוזלות למשך חודש אחד בכל שנה נשוא שומות המס. ואילו בתחום אפיית העוגיות, הנוגע אך למערער 3, הוכר בהחלטה בהשגה כי כמות



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מאי 2020

ע"מ 4177-08-17 שותפות "פיצה שמש" נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 4110-08-17 מוני שלום נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 51080-09-17 גיא שמש נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1

הקמח בעוגיות הינה 73.65%, חלף 55% כפי שהביא המשיב בחשבון בקביעת השומה, והוכר פחת בשיעור של 5%.

29. נטען כי טענת המערערים בדבר חוסר ניסיונם העסקי אינה רלוונטית, שכן החבות במס נגזרת מהעסקאות שבוצעו בפועל. כמו כן, נטען כי המערערים לא הוכיחו את זכאותם לפחת מוגבר בשל קלקולים חוזרים ונשנים במקררים שבהם הוחזקו הבצקים, הגבינות ושאר חומרי הגלם.

30. נטען כי המשיב הביא בכלל חשבון, לצורך קביעת השומות, את תנועות המלאי הכמותיות שבוצעו בחומרי גלם ובמוצרים מוגמרים, על בסיס חקירותיהם של המערערים ולאור תדריכי רשות המסים בענף המדובר.

31. בניית מחזור העסקאות ממכירת פיצות בוצעה על ידי המשיב על בסיס המוצר הגולמי – קמח (ללא תוספות כגון: מים, מלח, סוכר וכד'), אשר שימש לייצור כדורי בצק, מהם נאפו הפיצות. בשנות המס נשוא השומות, המערערים רכשו "ערכות" מרשת "פיצה שמש", שכל אחת מהן כללה כדור בצק מוכן במשקל של 500 גרם, גבינה במשקל 120 גרם ותבלין במשקל 5 גרם. עם זאת, במהלך 2012 המערערת 1 ייצרה גם בכוחות עצמה כדורי בצק. בכל הנוגע להכנת כדורי בצק על ידי המערערת 1, ביצע המשיב סכימה של כל כמות הקמח שנרכשה, בהתאם לחשבוניות הרכישה שבספרייה, לאחר מכן ניתן פחת בשיעור 5%, על בסיס תדריך כלכלי של רשות המסים, וכמות הקמח הומרה למספר כדורי בצק, לפי 550 גרם קמח ל"כדור בצק". ביחס לרכישת כדורי בצק, ערך המשיב סכימה של כמות כדורי הבצק באמצעות בדיקה צולבת מול הספק, ולאחר מכן בוצעה תנועה כמותית, תוך התחשבות בספירות המלאי כפי שנתקבלו מהמערערים, ולאחר מכן ניתן אותו שיעור פחת של 5%.

צוין כי לפי הצהרות המערערים, מגש פיצה נמכר על ידם במחיר של 20 ₪, כנהוג ברשת "פיצה שמש", ואילו משולשי פיצה בודדים נמכרו תמורת 6 ₪ ליחידה. צוין כי המשיב בחר שלא להביא בכלל חשבון תקבולים ממכירת משולשי פיצה בודדים.

המשיב הביא בחשבון כי המערערים מכרו פיצות במחיר מוזל, במסגרת מבצעים שנמשכו על פני כחודש מדי שנה, באופן שפיצה שניה נמכרה במחיר של 10 ₪, היינו שתי פיצות במחיר של 30 ₪.

32. בניית מחזור העסקאות ממכירת עוגיות, כך ביחס למערער 3, בוצעה על ידי המשיב באמצעות סכימת כל כמות הקמח שרכש המערער 3, בהתאם לחשבוניות הרכישה שבספריו. לאחר מכן ניתן פחת בשיעור 5%, בהתאם לתדריך כלכלי של רשות המסים. כמות הקמח הומרה לכמות יחידות מארזי העוגיות (הקמח במארז עוגיות נאמד במשקל 235 גרם), שיוצרו בתהליך ייצור מדגמי על ידי המערער 3. נטען כי מרכיב הקמח בעוגיות, שהוכר למערער 3, בשיעור של 73.65%



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מאי 2020

ע"מ 4177-08-17 שותפות "פיצה שמש" נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 4110-08-17 מוני שלום נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 51080-09-17 גיא שמש נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1

הינו גבוה ביחס למתכונים של עוסקים דומים בענף. צוין כי התחשיב התבסס על קמח כמוצר גולמי, מבלי שהובאו בחשבון תוספות כגון: מים, מלח, סוכר וכד'. בתחשיב מארזי העוגיות שנצרכו בייצור, הופחתה כמות מארזי העוגיות שנותרו במלאי, אשר חויבו במקדם רווח של 10%.

33. הנה כי כן, המשיב טען כי נהג לקולה ביחס למערערים, בין היתר בכך שלא כלל בתחשיבו מכירת משולשי פיצה בודדים (אלא פיצות שלמות בלבד); הכיר במבצעים במשך חודש בשנה; קבע שמשקל כדור בצק שיוצר מקמח עמד על 550 גרם; וכן אימץ הליך מדגמי בייצור העוגיות על אף שלא בוצע בתנאי העסק המקוריים ואף בהליך הייצור נמצאה כמות קמח גבוהה ביחס למתכונים של עוסקים אחרים בענף.

### דיון והכרעה

#### הבסיס הנורמטיבי

34. להלן הבסיס הנורמטיבי, המקנה למשיב את סמכותו לקבוע שומה לפי מיטב שפיטתו –

סעיף 69(א) לחוק מע"מ קובע כי: "בדו"ח תקופתי של עוסק ייכללו סך כל העסקאות שהמועד להוצאת חשבוניות עליהן חל בתקופת הדו"ח, אף אם העוסק הופטר מהוצאת חשבוניות, וכן סך כל העסקאות שעליהן הוצאו חשבוניות מס אף אם המועד להוצאתן טרם הגיע, ובלבד שלא נכללו בדו"ח תקופתי קודם".

סעיף 77(א) לחוק מע"מ קובע כי: "הגיש חייב במס דו"ח תקופתי ולדעת המנהל הדו"ח איננו מלא או איננו נכון או שאיננו נתמך במסמכים או בפנקסי חשבוניות כפי שנקבע, רשאי המנהל לשום לפי מיטב שפיטתו את המס המגיע או את מס התשומות של החייב במס (להלן – שומה)".

35. להלן הבסיס הנורמטיבי, המקנה לעוסק זכויות להשיג ולערער על החלטות המשיב –

סעיף 82 לחוק מע"מ קובע כי: "א) החולק על שומה רשאי להשיג עליה בכתב מנומק לפני המנהל, תוך שלושים יום לאחר שהומצאה לו הודעת השומה או תוך מועד מאוחר מזה שהתיר המנהל מטעמים מיוחדים. (ב) הגיעו החייב במס והמנהל להסכם בדבר המס המגיע, תתוקן השומה לפי זה; לא הושג הסכם יחליט המנהל בהשגה, ורשאי הוא לקיים את השומה, להגדילה או להקטינה...".







## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מאי 2020

ע"מ 4177-08-17 שותפות "פיצה שמש" נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 4110-08-17 מוני שלום נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 51080-09-17 גיא שמש נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1

סעיף 83 לחוק מע"מ קובע כי: "(א) הרואה עצמו מקופח בהחלטת המנהל בהשגה רשאי לערער עליה לפני בית המשפט המחוזי. ... (ה) בית המשפט יאשר, יפחית, יגדיל או יבטל את השומה, או יפסוק באופן אחר כפי שיראה לנכון".

על פסק דינו של בית המשפט המחוזי זכאים מי מהצדדים לערער בזכות לבית המשפט העליון.

### נטל ההוכחה

36. להשלמת התמונה הנורמטיבית אתיחס לנטלי ההוכחה - נטל השכנוע ונטל הבאת הראיה:

סעיף 132 לחוק מע"מ קובע כך: "הטוען ששילם מס או שהגיש דו"ח, או שהמס נוכה על פי חשבונית מס - עליו הראיה".

סעיף 83(ד) לחוק מע"מ קובע כך: "חובת הראיה היא על המערער, אם הדו"ח אינו נתמך בפנקסי חשבונות שנוהלו כדין".

37. על מערער להוכיח אם כן כי העסקאות עליהן דיווח משקפות את מלוא העסקאות בגין יש לחייבו במס. הטלת נטל השכנוע על העוסק בדבר נכונות דיווחיו מתבססת בעיקרה על היתרון הראייתי שיש לעוסק בנוגע לעובדות הנוגעות לעסקיו, להכנסותיו, להוצאותיו ולנכונות ספריו. ערעור מע"מ כמוהו כתובענה הבאה לפני ערכאה ראשונה שבה העוסק (המערער) נחשב כ"תובע" ועליו מוטל נטל השכנוע להוכחת ערעורו בהיותו "המוציא מחברו". בנוסף לכך, פעולתה של רשות מס, המעוגנת בחוק, מוחזקת כפעולה שנעשתה כדין ולפיכך על הטוען לפגם בפעולת הרשות, עליו הנטל להוכיח כי פעולת הרשות הייתה שלא כדין. חזקה זו הינה ביטוי ל"חזקת התקינות" המוכרת במשפט המנהלי (ע"א 7909/16 סוף מתכות בע"מ נ' הממונה האזורי - אגף המכס ומע"מ באר שבע (26.04.2018); ע"א 6364/12 סימקו אחזקות בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה (3.7.2014); רע"א 1436/90 גיורא ארד חברה לניהול השקעות ושרותים בע"מ נ' מנהל מע"מ, מיסים ו/6 (דצמבר 1992) עמ' ה-125; ע"א 3758/96 סלע חברה למוצרי בטון בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ, פ"ד נג(3) 493, 504).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מאי 2020

ע"מ 4177-08-17 שותפות "פיצה שמש" נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 4110-08-17 מוני שלום נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 51080-09-17 גיא שמש נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1

38. חריג לנטל השכנוע נמצא בעת שספרי העוסק לא נפסלו והמחלוקת הינה "פנקסית", שאז יעבור נטל השכנוע לרשות המס. במידה והמחלוקת היא "לבר-פנקסית", כלומר אינה מסתמכת על ספרי העוסק, הרי שנטל השכנוע הוא על העוסק (ע"א 401/82 מדינת ישראל - אגף המכס והבלו רחובות נ' אלפחל, פ"ד לט(2) 547, 550 (1985); רע"א 3646/98 כ.ו.ע. לבנין בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד נו(4) 891, עמ' 909-908 (2003); רע"א 1965/05 מורד נ' מנהל מס ערך מוסף (29.3.2005)).

39. כאשר השומה הוצאה למי שפנקסי חשבונותיו נפסלו, מוטלת החובה על המערער להוכיח את נכונות ספריו. ואילו, כאשר השומה שהוציא המשיב מתבססת על פנקסי חשבונות שנוהלו כדין, הרי שעל המשיב לשאת בנטל להצדיק את שומתו ולהניח את הדעת כי נתמלאו התנאים הקבועים בסעיף 77 לחוק מע"מ. בהקשר זה, יודגש כי "חובת ההצדקה" אינה מעבירה את נטל ההוכחה לפתחו של המשיב, אלא אך קובעת כי עליו להצדיק את שומתו (רע"א 5045/00 רום נ' פקיד שומה תל אביב, פ"ד נד(5) 280; עמ"ה (י-ם) 9054/05 אידיאל טורס (1982) ישראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1 (24.7.2008); ע"מ (י-ם) 18/09 יונסוף נסים עופר נ' פקיד שומה ירושלים 1 (30.5.2012); ע"מ 29228-12-10 אורי קניג ואח' נ' פקיד שומה ירושלים 1 (1.11.2012), מיסים כז' 1 (פברואר 2013) ה-18).

40. כאמור, במקרה דנא, המשיב מצא לפסול את ספרי המערער 1 לשנות המס 2012-2015 ואת ספרי המערער 3 לשנות המס 2011-2013, והטיל עליהם קנס בשיעור 1% ממחזור עסקאותיהם, מכוח סעיף 95 לחוק מע"מ. המערערים 1 ו-3 הגישו ערעורים על החלטת המשיב לפסול את ספריהם בפני הוועדה לקבילות פנקסים, אך לא הודע על אודות תוצאות הליכים אלו.

בנסיבות אלו, כל עוד לא הודע כי נתקבלה החלטת הוועדה לקבילות פנקסים שקיבלה את עמדת המערערים, הרי שיש לראות את ספרי המערערים 1 ו-3 לשנות המס הרלוונטיות כפסולים בהתאם לקביעת המשיב. בהקשר זה ראו ע"א 4483/02 מובילי מים (1994) דבוריה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף (4.8.2005), שם פסק בית המשפט העליון, בין היתר, כך: "בהסתמך על חזקת תקינות פעולותיה של רשות המס, שאזכרה לעיל, הרי מרגע שהוחלט על פסילת הפנקסים נוצר מצב חדש שבו אין להתבסס עוד על פנקסיו של הנישום. הגשת ערעור אינה הופכת או מבטלת את החלטת רשות המס. על כן, כל עוד לא הוכרע אחרת בערעור על הטלת הקנס, יש לראות את הפנקסים כאילו הם נוהלו שלא כדין".



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מאי 2020

ע"מ 4177-08-17 שותפות "פיצה שמש" נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 4110-08-17 מוני שלום נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 51080-09-17 גיא שמש נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1

41. עוד נקבע באותו פסק דין כי: "בעניינו מדובר כאמור בשני ערעורים שאוחדו. במצב זה אף אם נטל הבאת הראיה מוטל על הנישום רק באחד מהערעורים (ערעור השומה), היה רשאי בית משפט קמא להורות לנישום להתחיל בהבאת הראיות באשר לכל הנושאים שעלו בערעור המאוחד..."

על כן, אף בהינתן כי ספריו של המערער 2 הינם קבילים, הרי משנדונו שלושת הערעורים במאוחד, הרי שהטלת נטל הבאת הראיה על המערערים 1 ו-3 חלה גם על המערער 2.

42. כך או כך, גם מקום בו ספרי המערער לא נפסלו רשאי המשיב לערוך לו שומה לפי מיטב שפיטה בהתבסס על חוסר סבירות הדיווחים בספריו (ע"א 3576/92 מנהל מס ערך מוסף נ' חברת מפגש האון, פ"ד מט(3) 726).

43. לבסוף, וזה העיקר, בהינתן כי הסוגיות שבמחלוקת בין הצדדים, הינן במישור העובדתי, שלא יימצא להן ביטוי בפנקסים, כגון: משך תקופת מבצעי מכירת הפיצות במחיר מוזל או שיעור הפחת בתהליך אפייטן, הרי שעסקינן בשאלות שהן לבר-פנקסיות, שהתשובות להן לא תימצאנה בספרי החשבונות של המערערים.

44. מכאן, כפי שנקבע בפסיקה, בנסיבות שלפניי, נטלי הבאת הראיות והשכנוע מוטלים על כתפי המערערים להוכיח כי שומת העסקאות שהוצאה לכל אחד מהם הינה מופרזת.

### ההליכים בהשגה, ודין של השומות בהסכם

45. כידוע, נקבע לא אחת בפסיקה, כי: "הליך ההשגה איננו הליך אדברסרי, מעין שיפוטי, שיש בו שני צדדים שווים שמעלים את טענותיהם וצד שלישי שמכריע ביניהם. אלא, הליך ההשגה הוא הליך מנהלי שבו בוחנת הרשות המנהלית בשנית את החלטתה. הוא נועד ל'לבן את המחלוקת שבין החייב במס לשלטונות במסגרת פנימית לפני שמוציאים אותה להכרעה חיצונית של בית המשפט' (א. נמדר, מס ערך מוסף (מהדורה שנייה, בעמ' 770)). בהליך זה ניצב הנישום בפני רשות המס וזו בוחנת בשנית את החלטתה המנהלית. שמיעת עורך השומה והחוקרים בהליך ההשגה, איננה, איפוא, שמיעה של 'צד אחר' אחד בלבד שיש בה הפרה של השוויון בין בעלי הדין, משום שאין הנשמעים בבחינת 'צד אחר'. אלא, הם חלק מהרשות המנהלית אשר בוחנת בשנית את החלטתה. על בחינה מחודשת זו חלים כמובן כללי המשפט המנהלי. יש לקיים, בין היתר, הליך השגה מבוסס עובדתית, סביר, הוגן, מנומק. אכן, יש



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מאי 2020

ע"מ 4177-08-17 שותפות "פיצה שמש" נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 4110-08-17 מוני שלום נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 51080-09-17 גיא שמש נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1

להעניק זכות טיעון סבירה והוגנת" (ע"א 4069/03 מ.א.ל.ר.ז. שיווק מתכות בע"מ נ' מנהל מכס ומע"מ, מיסים יט/2 (אפריל 2005) ה-6).

בע"א 490/13 + ע"א 7773/13 יצחק פלומין ואח' נ' פקיד השומה חיפה, מיסים כט/1 (פברואר 2015) ה-6, נאמר כי: "למעלה מן הצורך ניתן להוסיף, כי אף אין לראות בה החלטה שהתקבלה בהליך מעין-שיפוטי, בשים לב לכך שהליך ההשגה דומה במהותו להליך של 'עיון חוזר' של הרשות עצמה בשומה שהוצאה (ראו: יצחק זמיר הסמכות המינהלית כרך ב 956-958 (מהדורה שנייה, 2011))."

בעמ"ה 270/01 פלא חברה לבנייה חדשנית בע"מ נ' פקיד שומה חיפה, מיסים יח/6 (דצמבר 2004) ה-18, נאמר כך: "לעניין מהותו של שלב ההשגה (סעיף 150 לפקודה), יש לחזור ולציין כי מדובר בהליך הבא לאחר דיון בשלב א' בהוצאת שומה לפי סעיף 145 לפקודה. במסגרת אותו הליך רשאי פקיד השומה לדרוש מן הנישום המשיג למסור לו פרטים נדרשים ופנקסים או תעודות אחרות הדרושים לעניין הכנסתו של הנישום, לרבות עריכת חקירה מקיפה יותר (סעיף 151 לפקודה). בפס"ד ד.נ.ד. (רע"א 291/99 ד.נ.ד. אספקת אבן ירושלים ואח' נ' מנהל מע"מ, תק-על 2004(2) 194, להלן: פס"ד ד.נ.ד.). ואינו אלא נדבך נוסף בקיומו של הליך אשר אמור להביא על בסיס של שיתוף פעולה בין המדינה לפרט להשגת 'שומת אמת, שתחייב את הנישום בדיוק בשיעור אותו עליו לשלם בדין. שיתוף הפעולה מניח, מן הצד האחד, שהנישום מחויב לדווח דיווח מלא ומדויק על הכנסותיו ועסקאותיו, ומן הצד השני שיתוף הפעולה מניח, שרשויות המס חייבות לשום את האזרחים באופן נכון, יעיל, הוגן ושוויוני' (סעיף 13 פסקה אחרונה לפסה"ד). מכאן החשיבות הרבה של הליך זה והחשיבות כי הליך כזה שהוא במהותו הליך מעין שיפוטי, נוהל כדין, תוך שמירה קפדנית על רישומו של ההליך, לרבות ניהול פרוטוקול, במידת האפשר."

46. הנה כי כן, במסגרת הליך ההשגה, נבחנת פעם נוספת, השומה לפרטיה כפי שהוצאה לעוסק, על ידי מי מטעם המשיב, לאחר שניתנת לעוסק הזדמנות הוגנת להשמיע טענותיו ולהציג ראיות מטעמו, לעתים בסיוע אנשי מקצוע מתאימים, על מנת לשכנע את המשיב לחזור בו מהחלטתו, או לשנותה, בכל הנוגע לחיובו בתוספת מס, במלואה או בחלקה, בהתאם לנסיבות.

47. לצורך כך, הטיפול בהשגה יימסר, ככלל, לעובד אחר בדרג מקביל או גבוה יותר, מזה של עורך השומה, אך גם אם הגורם שקיבל את החלטה בהשגה כפוף מנהלתית לעובד בכיר ממנו שהוציא את השומה בגינה הוגשה ההשגה, אין הדבר פוגע בקבילות החלטתו, ובלבד ש"מי שערך את השומה לא יחליט בהשגה עליה" (ראו סעיף 82(ה) לחוק מע"מ).





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מאי 2020

ע"מ 4177-08-17 שותפות "פיצה שמש" נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 4110-08-17 מוני שלום נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 51080-09-17 גיא שמש נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1

48. ומן הכלל אל הפרט; במועדים 8.6.2016, 6.6.2016 ו-11.8.2016, הגישו המערערים 1-3, בהתאמה, השגות מטעמם על קביעת שומות העסקאות שהוצאו להם.
49. עם קבלת השגותיהם של המערערים במשרדי המשיב, הן נותבו לאבי יהלום, לצורך בחינתן, קיום דיונים עם מייצגם של המערערים וקבלת החלטות בהתאם. בהקשר זה צוין בסיכומי המשיב וכך גם נשמע מטעם העדים מטעמו, כי אבי יהלום הוא זה שדן בדרך קבע בהשגות המוגשות מטעם עוסקים, מכוח תפקידו כמנהל תחום ביקורת חשבונות אצל המשיב.
50. דא עקא, החל מיום 1.1.2017 ועד ליום 19.4.2017 הוצא אבי יהלום לחופשה כפויה, בשל נסיבות שאינן קשורות לעניינם של המערערים. בעקבות היעדרותו של אבי יהלום מעבודתו, הועבר הטיפול בהשגותיהם של המערערים (ובהליכים של עוסקים אחרים), לידי יניב יצחק, המשמש כממונה חוליית ביקורת חשבונות במשיב.
51. יניב יצחק העיד כי בחן את טיעוני המערערים, עיין בניירות העבודה שערך המבקר מטעם המשיב לצורך קביעת השומות נשוא ההשגות, וקיים עם יואל אסולין, נציגם של המערערים, שלושה דיונים בנוגע לכל אחד מהמערערים.
52. ברם, בטרם השלים יניב יצחק את טיפולו בהשגות ובטרם קיבל החלטות כלשהן, הסתיימה חופשתו הכפויה של אבי יהלום והוא הושב לעבודתו. עם שובו של אבי יהלום לעבודתו, התקבלה החלטה מצד הנהלת המשיב, להשיב לידי לאלתר את הטיפול בהשגות מטעם המערערים.
53. אבי יהלום מסר בעדותו כי משהושבו ההשגות לטיפולו, הוא דן עם מייצגם של המערערים, יואל אסולין, על רקע הדיונים שהתקיימו קודם לכן, והוא בחר להתמקד בשתי סוגיות: שיעור הפחת והיקף מבצעי מכירת הפיצות. בנוסף לכך, הוא השתתף בתהליך אפיייה מדגמי של עוגיות על ידי המערער 3.
54. לבסוף, הגיעו הצדדים להסכמות, כפי שגובשו ונחתמו על ידי הצדדים, באמצעות יואל אסולין מטעם המערערים ואבי יהלום מטעם המשיב, כאשר הובהר שהן כפופות לאישור ההנהלה (להלן: "השומות בהסכם"), כדלקמן:
- 54.1 ביום 7.5.2017 גובשה טיוטת הסכם שומה בין המערערת 1 לבין המשיב, לפיה תוספת המס שעל המערערת 1 לשלם בגין שנות המס 2012-2015 הסתכמה לסך של 23,226 ₪.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מאי 2020

ע"מ 4177-08-17 שותפות "פיצה שמש" נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 4110-08-17 מוני שלום נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 51080-09-17 גיא שמש נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1

במסגרת שומה זו הובא בחשבון שיעור פחת של 10% במהלך כל שנות המס; כמו כן, הובא בחשבון כי מחצית מהפיצות נמכרו במסגרת מבצע של "פיצה שניה במחיר 10 ש"ח" (כלומר מחיר של 15 ש"ח לפיצה, במקום 20 ש"ח).

54.2 ביום 7.5.2017 נחתמה "שומה בהסכם" בין המערער 2 לבין המשיב, לפיה תוספת המס שעל המערער 2 לשלם בגין שנות המס 2012-2015 הסתכמה לסך של 35,793 ש"ח.

במסגרת שומה זו הובאו בחשבון שיעורי פחת כדלקמן: בשנת 2012 – 20%; בכל אחת מהשנים 2013-2014 – 10%; בשנת 2015 – 15%.

כמו כן, הובאו בחשבון תקופות מבצעי המכירות של הפיצה, כך שבמהלך השנים 2012-2013 מחצית מהפיצות נמכרו במבצע (במחיר של 15 ש"ח, במקום 20 ש"ח), כלומר המבצע נמשך על פני 6 חודשים במהלך כל אחת מהשנים; ואילו בשנים 2014-2015 נלקח בחשבון כי 2/3 מהפיצות נמכרו במבצע, כלומר במשך 8 חודשים בשנה.

54.3 ביום 14.6.2017 נחתמה "שומה בהסכם" בין המערער 3 לבין המשיב, לפיה תוספת המס שעל המערער 3 לשלם בגין שנות המס 2011-2012, 2014-2015 הסתכמה לסך הינה 33,493 ש"ח.

במסגרת שומה זו נלקח בחשבון כי בשנת 2011 (חודשים יולי - דצמבר) ובשנת 2012 המערער 3 אפה ומכר עוגיות. במסגרת חישוב תוספת המס נלקח בחשבון שיעור פחת של 15% (במקום 5% בשומה), ושיעור קמח במארו עוגיות של 73.65% (במקום 55% בשומה).

בכל הנוגע לאפייט פיצות ומכירתן בשנות המס 2014-2015 הובאו בחשבון שיעור פחת של 10% וכי במהלך 5 חודשים בשנה נמכרו פיצות במסגרת מבצע של פיצה שניה במחיר 10 ש"ח (כלומר מחיר של 15 ש"ח לפיצה, במקום 20 ש"ח).

55. ברם, ה"שומות בהסכם" לא אושרו על ידי ההנהלה, ובמקומן הוצעו למערערים הצעות פשרה אחרות מטעם ההנהלה, באמצעות חיים טמיר, המשמש כנזכר כמנהל תחום בכיר תכנון מע"מ ומטה שומה וביקורת, כדלקמן: למערערת 1 הוצע לשלם תוספת מס בסכום של 33,816 ש"ח



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מאי 2020

ע"מ 4177-08-17 שותפות "פיצה שמש" נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 4110-08-17 מוני שלום נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 51080-09-17 גיא שמש נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1

ולמערער 2 הוצע לשלם תוספת מס בסכום של 63,142 ₪. בהצעות אלו הובא בחשבון שיעור פחת של 10% ביחס לאפיית הפיצות ותקופות מבצעי מכירות של הפיצות למשך 3 חודשים מדי שנה (להלן: "הצעות ההנהלה").

56. משלא גובשו הסכמות על בסיס הצעות ההנהלה, ולאחר שאבי יהלום הבהיר כי הוא איתן בדעתו ביחס לכונות השומות בהסכם, ואינו מסכים עם התחשיבים החדשים שהוצעו למערערים, הורה מנהל המשיב על העברת המשך הטיפול בהשגות בחזרה אל יניב יצחק, אשר קיבל את ההחלטות בהשגות, במסגרתן נתקבלו באופן חלקי השגותיהם של המערערים 1 ו-3, ונדחתה השגתו של המערער 2 במלואה. בהתאם להחלטות בהשגות, בגינן הוגשו כאמור הערעורים שלפניי, חויבו המערערים בתשלומי מס כדלקמן: המערערת 1 בסכום של 48,409 ₪ (קרן); המערער 2 בסכום של 106,951 ₪ (קרן); המערער 3 בסכום של 99,217 ₪ (קרן) - (להלן: "ההחלטות בהשגות").

יצוין כי בעניינו של המערער 2 הודיע המשיב בכתב תשובתו כי התקבלו חלק מטענותיו בנוגע לחיובו במס עודף בשנת 2015, ועל כן הופחתה תוספת המס לסך של 101,988 ₪.

57. לשם הנוחות, להלן ריכוז הנתונים עד כאן:

שומת עסקאות (תוספת מע"מ)	שומה בהסכם - הצעת אבי יהלום	הצעת ההנהלה - ע"י חיים טמיר	החלטה בהשגה (תוספת מע"מ)	
₪ 53,220	₪ 23,226	₪ 33,816	₪ 48,409	המערערת 1
₪ 106,951	₪ 35,793	₪ 63,142	₪ 106,951*	המערער 2
₪ 157,627	₪ 33,493		₪ 99,217	המערער 3

\* תוספת המס הופחתה לסך של 101,988 ₪, לאחר שנמצא כי המערער 2 חויב במס עודף.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מאי 2020

ע"מ 4177-08-17 שותפות "פיצה שמש" נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 4110-08-17 מוני שלום נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 51080-09-17 גיא שמש נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1

58. נמצא אם כן כי התחנות העיקריות בנתיב דרכם המפותל של המערערים מאז הגשת ההשגות ועד למתן ההחלטות בהן, היו כדלקמן: (א) תחילה, התקיימו התדיינויות עם אבי יהלום עד לצאתו לחופשה כפויה; (ב) לאחר מכן, הועבר הטיפול ליניב יצחק והתקיימו גם עמו מספר התדיינויות; (ג) עם שובו של אבי יהלום לעבודתו, הושב אליו הטיפול בהשגות, ושוב התקיימו עמו התדיינויות, לרבות אפיה מדגמית מתועדת של עוגיות, עד שלבסוף השכילו הצדדים לגבש הסכמות ונחתמו שומות בהסכם, הכפופות לאישור ההנהלה; (ד) חיים טמיר מטעם ההנהלה מיאן לאשר את השומות בהסכם, והציע מטעם ההנהלה הצעות אחרות; (ה) המערערים סירבו להצעות ההנהלה, ולאחר שאבי יהלום הבהיר כי השומות בהסכם מבטאות את עמדתו המקצועית, הושב הטיפול ליניב יצחק, לצורך מתן החלטות בהשגות, בעוד שמייצגם של המערערים, יואל אסולין, סירב לקיים עמו דיונים נוספים.

59. המערערים טענו כאמור כי לאחר דיונים ממושכים וענייניים עם אבי יהלום, שהינו מנהל בכיר ואמון על תחום ההשגות מזה עשרות שנים, הם הגיעו עמו להסכמות בכתב, אשר מצאו את ביטוין בשומות בהסכם, ועל אף שידעו כי הן כפופות לאישור ההנהלה, הרי שבנסיבות אלה הם הסתמכו וציפו כי המשיב יכבדם, בשים לב שלאחר אותן הסכמות לא הוצגו ראיות נוספות, או ממצאים משמעותיים חדשים, לבטח לא כאלה שלא היו ידועים בעת גיבוש ההסכמות וחתימתם המשותפת, ועל כן יש לראות בהסכמים שהושגו עם אבי יהלום כמחייבים את המשיב. המשיב טען מנגד כי המערערים ידעו מראש שההסכמים טעונים את אישור ההנהלה, וכל עוד הם לא אושרו מטעמה, הרי שאין מדובר בהסכמים אלא בהצעות שאין להן כל נפקות מחייבת.

60. אקדים ואציין כי לאחר שהתרשמתי מכלל הראיות והעדויות שנשמעו לפניי, באתי למסקנה כי נפלו פגמים מהותיים בהתנהלות המשיב כלפי המערערים במסגרת הטיפול בהשגות מטעמם, בעיקר בכל הנוגע לדרך, לאופן ולעילות שהביאו לאי-אישורן של השומות בהסכם מצד נציג ההנהלה ודרך הצגתן של הצעות פשרה חדשות מטעם ההנהלה. להלן אבאר מסקנותיי.

61. מעדויותיהם של אבי יהלום, יואל אסולין וחיים טמיר, שלמעשה בעיקרן לא סתרו זו את זו, עולה כי למצער בתקופה הרלוונטית, אבי יהלום היה בר סמכא שהיה אמון במשרדי המשיב, מע"מ ת"א 1, על הטיפול בהשגות, ובכלל זאת הוטל עליו לקיים דיונים בהשגות ולקבל בהן החלטות. אבי יהלום העיד על עצמו שהינו עובד ותיק ומנוסה, שעובד ברשות המסים במשך תקופה בת כ-38 שנה, במהלכה שימש כמבקר במשך 11 שנים, וכרכז ומנהל תחום במשך כ-27 שנים.







## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מאי 2020

ע"מ 4177-08-17 שותפות "פיצה שמש" נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 4110-08-17 מוני שלום נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 51080-09-17 גיא שמש נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1

62. יואל אסולין אשר ייצג כאמור את המערערים בהליכי ההשגה, אף הוא איש מקצוע ותיק ומנוסה, ומעדויות השניים עלה כי אבי יהלום ויואל אסולין מכירים היטב זה את זה, ובמרוצת השנים התדיינו בהליכי מס רבים.

בהקשר זה אפנה לעדותו של יואל אסולין, אשר נמצאה עקבית, הותירה רושם מהימן, ודבריו לא נסתרו; וכך מסר בין היתר:

"באיזשהו שלב הוזמנתי על ידי מר אבי יהלום, מנהל תחום ביקורת חשבונות, איש בכיר משכמו ומעלה. ... המשכנו בדיונים די רבים שם, הוא עבר נושא נושא, שלב שלב, פרוטוקולים, חישובים, פרוטוקולים, חישובים. באיזשהו מצב הגענו כבר איזה 70 אחוז מהדרך, בערך. קיוויתי לטוב, ולפתע קיבלתי טלפון שהתיק עבר מאבי יהלום למר יניב יצחק, רכז החוליה שיושב פה, רכז. הופתעתי, שאלתי למה, מה קרה? לא קיבלתי הרבה הסברים. אדון יניב יצחק בא וביקש ממני שהוא רוצה להתחיל בתיק הזה מהתחלה, שזה אחרי הרבה מאוד דיונים שכבר עשיתי עם אבי יהלום בנושא התיקים האלה. לא נתן לי הרבה ברירות, אי אפשר להחזיר את הגלגל אחורה, הסכמתי בליט ברירה להתחיל את כל ההליך מהתחלה. הגעתי לשלב מסוים, עוד פעם 60, 70 אחוז מהתיק, החליטו שעוד פעם התיקים עוברים לאבי יהלום. עוד פעם אני לא מבין מה קורה, ..."

יניב יצחק ... עבד על התיק באופן אינטנסיבי בדיונים יומיומיים, בוקר, לילה, בוקר, לילה, אינספור של שעות, אינספור של שעות.  
ש: אוקיי, בשלב מסוים?

ת: קיבלתי טלפון, עוד פעם. ... אמר לי אדון יניב 'החלטתי להחזיר את התיק, קיבלתי טלפון, אומר לי אבי 'אני כבר לא זוכר מה היה בדיוק', עבר התיק עוד פעם לאבי יהלום, עוד פעם מחדש, על הרבה דברים, עוד פעם הנקודות נרשמות, ...  
לא קיבלתי הסברים, אני רק ידעתי, ניחשתי שם משהו לא הסתדר להם, לא הבנתי בדיוק מה ומו, לא נכנסתי לעובי הקורה.

התיק חוזר לאבי יהלום, אבי יהלום, שוב, אני חוזר על זה, איך שאני מכיר אותו, וגם ניהלתי איתו עשרות דיונים בחיים, תחנה שהוא היה, אם זה כמפקח, אם זה כרכז, אם זה כמנהל תחום ביקורת חשבונות, זה הוותק שאני מכיר את אבי יהלום. ואבי יהלום בדק אינטנסיבית, עוד יותר הוא עשה מה שלא עשו אחרים, הלך לעסקים, הסריט את תהליך הייצור, בדק מ-א' עד ת'. " (עמ' 9-11 לפרוט').



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מאי 2020

ע"מ 4177-08-17 שותפות "פיצה שמש" נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 4110-08-17 מוני שלום נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 51080-09-17 גיא שמש נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1

"לפי התחשיב של אבי יהלום, הגיע ממש על הגרמים, על הגרמים, לא סטייה, לא הייתה סטייה ממה שאני רשמתי בהשגה, ואז צולם הכול, הוסרט כל קטע, הכול מצולם ומתועד" (עמ' 14 לפרוט').

"חתמנו על הסכם והתפשרתי, כל אחד התקפל בדרך שלו והגענו להסכמה. ... לכל תיק היה לנו הסכם בנפרד. ... כך נעשה לגבי כל התיקים הסכמים או תחשיבים, חתמנו, מותנה באישור ההנהלה. אני, איך שאני מכיר את אבי יהלום, איש מקצועי, מאוד קשה לחלוק עליו בגלל שהוא יודע הרבה ובגלל שהוא מבין עניין, ובשבילי אישור ההנהלה זה היה כאילו, כמו איזה משפט כזה שרצו להוסיף אותו, אבל לא הבנתי את פשר העניין". (עמ' 16-17 לפרוט').

כמו כן, יואל אסולין נשאל בחקירתו הנגדית על אודות ההתדיינויות שקיים עם אבי יהלום, עד שהגיעו להסכמות נשוא השומות בהסכם, וכך מסר:

"הרבה מאוד דיונים, לא יודע כמה, הרבה מאוד. ... הרבה מאוד דיונים והרבה שעות...."

הוא בדק, הוא בדק הרבה, הוא בדק ככה, הוא בדק את הנושא של צריכת החומר, הוא בדק את הנושא של הפחתים המרובים, הוא בדק את הנושא של המבצעים שמסרו, היו שם הרבה מבצעים שמסרו, כאילו 2 תמורת, כאילו, פיצה שנייה ב-15 שקל כולל מע"מ ופיצה ראשונה 20, כאילו, לא, 10 ו-20, 30 שקל שתי פיצות, הוא בדק את הנושא של כל המבצעים. הוא הלך לשטח, הוא צילם, הוא הסריט, הוא שקל, עשה המון עבודה מה שביקשתי...." (עמ' 35 לפרוט').

63. נמצא אפוא כי אבי יהלום הוסמך מטעם המשיב לטפל ולדון בהשגות שהגישו המערערים. ברם, בעטייה של יציאתו לחופשה כפויה, בנסיבות שאינן קשורות להליך זה, הועבר הטיפול ליניב יצחק, אך מיד לאחר שובו של אבי יהלום לעבודתו, הורה מנהל המשיב על החזרת הטיפול בהשגות לידיו של אבי יהלום על אתר, על אף שבמהלך היעדרותו של אבי יהלום נעשתה כברת דרך לא מועטה בטיפול בהשגות, בניהולו של יניב יצחק, ובכללה התקיימו דיונים רבים וענייניים בין הצדדים. נמצא אם כן כי מנהל המשיב היה מעוניין כי הטיפול בהשגות יחל וימשך על ידי אבי יהלום, עד כדי שהטיפול בהשגות הוחזר לידיו מיד עם שובו לעבודה, על אף שניתן היה לאפשר ליניב יצחק להשלים את מלאכת הטיפול בהשגות, שהייתה כבר בעיצומה, על מנת שיקבל את החלטות בהשגות. בדרך זו הפגין המשיב בגלוי אמון באבי יהלום, במקצועיותו וביכולותיו,



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מאי 2020

ע"מ 4177-08-17 שותפות "פיצה שמש" נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 4110-08-17 מוני שלום נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 51080-09-17 גיא שמש נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1

ובכך גם שידר מסר חד משמעי לצד השני, המערערים ומייצגם, כי אבי יהלום הוא האמון והמוסמך מטעמו לדון בהשגותיהם.

64. אולם, מעדותו של חיים טמיר עלה כי בה בעת שאבי יהלום מונה מטעם המשיב לטפל בהשגות, ולמעשה לא פעם אחת אלא פעמיים, נמצא כי בקרב מי מהנהלת המשיב, אבי יהלום "נחשד" או "סומן" ככזה ש"שוחק שומות", עד כדי שהוחלט בקרב ההנהלה לבדוק את החלטותיו ולאשרן.

וכך מסר חיים טמיר בעדותו על אודות הרקע בשלו נבדקו החלטותיו של אבי יהלום מצד ההנהלה:

"...והייתה טענה שאבי יהלום נוהג לשחוק שומות מטעם מנהל התחנה,

לשחוק, לשחוק, שחוק שומות. זאת אומרת, אם השומה היא 100 הוא בהחלטה בהשגה קובע 20. ... שחיקה. אז לפעמים יש היגיון בשחיקה ולפעמים צריך לבדוק אם השחיקה היא נכונה, על פי הכללים, והאם היא תואמת את הראיות בתיק. נתבקשתי לבדוק מספר תיקים, ולא רק התיקים האלה נשוא הערעור הזה" (עמ' 167 לפרוט').

"הטענה של השחיקות זה ממנהל התחנה וסגנית מנהלת התחנה" (עמ' 173 לפרוט').

חיים טמיר פירט בעדותו, על אודות הצעדים שנקט כדי לבחון את השומות בהסכם שהובאו לאישורו, כך בלשונו:

"כדי לבדוק את השחיקה הזאת הייתי צריך ככה, לבדוק את תיק הביקורת הממוחשב, ביקשתי מאבי יהלום שישלח לי את הפרוטוקולים שלא היה בתיק ביקורת ממוחשב אלא בתיק הפיזי בתחנה, פרוטוקולים שהוא ישב עם המייצגים של המערערים. דיברתי עם המבקרים, בעיקר עם יקיר, יקיר עמר, שהוא אחד המבקרים שטיפל בתיקים האלה, ביקשתי להבין איך, זאת אומרת מה הנחה אותם במהלך הביקורת, איזה נתונים הם אספו כדי להגיע לאיזה שומה, אם חקרו, לא חקרו, היו דייוניס, אם היו טענות, זה גם עם אבי ישבתי, אם היו טענות מסוימות במהלך הדיון בהשגה, והמסקנה שלי הייתה שהשומה, וזה מה שקובע, השומה היא שומת אמת. שאלתי את אבי מאיזה סיבות, מה הסיבות שהנחו אותו לשחיקה, הוא אמר לי שתי סיבות שמבחינתי הן לא הסיבות שמהן אני צריך להגיע לשומת אמת. הוא אמר שהוא רוצה להימנע מערעור והדבר השני שחשוב



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מאי 2020

ע"מ 4177-08-17 שותפות "פיצה שמש" נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 4110-08-17 מוני שלום נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 51080-09-17 גיא שמש נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1

לו הגבייה. אנחנו, כשאנחנו במחלקות הביקורת, גבייה זה חשוב אבל זה לא הקו המנחה אותנו. זה שלב אחר, זה אחרי שאנחנו מגיעים למסקנות כאלה ואחרות, לא בשלב הזה, לא של השומה ולא של ההנמקה בהשגה, זה עניין של גבייה ויש יחידת גבייה. לכן החלטתי, מאחר שכבר אבי אמר לי, קודם כל גם שאלתי אותו לפני שאני התחלתי, אם הייתה הבטחה שלו לגבי המחשבה שלו או ההצעה שלו, אם הייתה הבטחה אז אני לא הייתי נכנס לזה. הוא אמר לי שלא ויש גם סעיף מסוים שאומר שם, וזה סעיף ברור, שזה נתון, ההחלטות שלו נתונות לאישור הנהלה. בדקתי מה עיקר הטענות שלהם, עיקר הטענות שלהם היו, לפחות בדיון בהשגה, היו הפחת, נושא הפחת, ופחת אנחנו יודעים, מן הסתם, מקטין את הייצור עצמו, זאת אומרת יש יותר פחת יש יותר ייצור, יש פחות ייצור, וכמובן מן הסתם יש פחות מכירות, והנושא השני זה נושא המבצעים. נושא המבצעים, הם אמנם מוכרים אבל במחיר נמוך יותר, מן הסתם גם שומת העסקאות צריך להקטין אותה, בואו נגיד ככה. שני הנתונים האלה נלקחו בחשבון במהלך הביקורת, אז ככה שמסקנתי הייתה שמדובר בשומת אמת, אבל בגלל כל ההתנהלות ובגלל כל הסיטואציה שנוצרה, ובאמת לדעתי גם לא היינו צריכים להגיע לפה, בחרתי לשנות, על אותה תבנית שבנו המבקרים תבנית חישובית, בחרתי להגדיל את הפחת ולהגדיל את תקופת המבצעים, כדי להגיע לאיזה סכום שהוא ייראה הגיוני. זה לא אומר שהשומה שלהם היא לא נכונה, אני פשוט בחרתי כדי לסייע מטעם ההנהלה כדי לסיים את הסיפור הזה, כי ההתנהלות הייתה התנהלות, לטעמי, לא נכונה" (עמ' 167-168 לפרוט').

65. אבי יהלום סיפר בעדותו על התנהלות הדברים מנקודת מבטו, וגם דבריו הותירו רושם מהיימן. מעדותו עלה כי לאחר ששב לעבודתו, בתום חופשתו המאולצת, הופקדה בידו מחדש האחריות על תחום ההשגות, ובכלל זאת הטיפול בהשגותיהם של המערערים. אבי יהלום הוסיף בעדותו כי עם שובו לעבודה סדירה, נדרש ממנו, למורת רוחו, להעביר את כל החלטותיו לבדיקה על ידי מר יגאל פחימה, המשמש מנהל אגף השומה והביקורת. כך בלשונו:

"קיבלתי מכתב ממנהל אגף השומה והביקורת, מר יגאל פחימה, שכל החלטה בהשגה שלי הוא רוצה לבדוק אם אני, בעצם כל החלטה, הוא לא ציין מה, הוא אמר כל החלטה, כן. אני לא הסכמתי לזה, וכתבתי לו על זה מכתב, אמרתי לו למה וכולי, הוא אמר 'אין לך מה להתווכח, ככה אני מחליט וזהו'. לא הסכמתי אבל קיבלתי, עשיתי את זה. .. כן, זה מה שקרה בפועל, וככה התחלתי לנהל את התיקים, בין השאר גם התיקים האלה, נושא הדיון" (עמ' 153 לפרוט').



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מאי 2020

ע"מ 4177-08-17 שותפות "פיצה שמש" נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 4110-08-17 מוני שלום נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 51080-09-17 גיא שמש נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1

"מה שכן, אני רוצה להבהיר, שאף פעם לא הייתי צריך אישור הנהלה לגבי החלטות שאני עושה, ואני אמרתי כבר, 27 שנים אני עושה החלטות בהשגות ובשומות, עם הרבה מנהלים, ואין אף מנהל תחום בארץ שצריך אישור הנהלה לגבי שומות שהוא מחליט, לא שידוע לי. במאמר מוסגר אני רוצה לציין שלאחר 3 או 4 חודשים, משהו כזה, התבטל העניין הזה, של האישור מהמחלקה של יגאל פחימה, שהיא לא מחלקה מקצועית, היא רק מחלקה מנהלתית יותר, של הביקורת, ואני מעביר את ההחלטות שלי לסגנית, ... לידעה ולאישור.

במקרה הזה, ... זה הלך למחלקה של יגאל פחימה, שם היה רפרנט שקוראים לו חיים טמיר, שהוא העוזר של מר יגאל פחימה, והוא נכנס לבדיקה מה שעשיתי והוא החליט להציע הצעה אחרת, בלי שהוא יושב עם מישהו, הוא שלח אותה במייל אליי, למנהל. הראיתי את זה, המנהל ראה את זה ואמר לי 'תזמין את יועץ המס ותראה לו את זה, ואם הוא לא יסכים אז תוציא לו את מלוא השומה שקבעו בהתחלה'. אני הזמנתי את יועץ המס, עשיתי איתו פרוטוקול, הסברתי לו מה שקרה, ..." (עמ' 154 לפרוט').

66. אבי יהלום נשאל בעדותו על הרקע והפעולות שנקט כדי לגבש את הסכומים נשוא השומות בהסכם, כפי שנחתמו עם נציג המערערים, ומסר כי לצורך כך עיין בחומרי החקירה, הודעות שנגבו מהמערערים, ראיות שהוצגו מטעמם בנוגע לשיעור הפחת וביחס למבצעי המכירות, ואף נכח באפיה מדגמית של עוגיות על ידי המערער 3. לאחר מכן, נוהל משא ומתן בין הצדדים וגובשו הסכומים נשוא השומות בהסכם. וכך מסר בעדותו:

"... אני החלטתי שאני מתמקד רק בפחת ובמבצעים, לנושא הפיצות והעוגיות והמבצעים שהיו בפיצות. החשבונות היו חשבונות פשוטים, זה סך הכול, בעיניי, שומה מיטב שפיטה, זה לא משהו מסובך, זה לא, לא משגרים פה טילים לירח, הכול במסגרת החשבונות.

מאחר ורוב השומה מתבססת, עוד פעם, על תחשיבים שכוללים תנועת מלאי על פי חישוב ופחת על פי חישוב, אז ערכתי לי כל מיני הצעות לצורכי פשרה וישבתי עם יועץ המס כמה פעמים בכל אחד מהתיקים והגענו לאיזה משהו שבסופו של דבר הסתדר, גם ליועץ המס וגם בעיניי. אחרי שגמרתי לעשות את הניירות האלה, כשהסתמכתי כמובן גם על עדויות שהיו שם, על אחוזי פחת וכולי, ועל המבצעים שהם הראו, אז שלחתי מכתב



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מאי 2020

ע"מ 4177-08-17 שותפות "פיצה שמש" נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 4110-08-17 מוני שלום נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 51080-09-17 גיא שמש נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1

להנהלה, למחלקה של יגאל פחימה, והצעתי את ההצעה הזאת. כמובן כתבתי את זה גם שזה כפוף לאישור הנהלה" (עמ' 153-154 לפרוט').

67. אבי יהלום נשאל האם מישהו מההנהלה שוחח עמו על אודות השומות בהסכם, בטרם הוחלט שלא לאשרן, וכך השיב בעדותו:

ש: "...האם אחד מההנהלה/פחימה, איך קוראים לו, חיים טמיר, ישב איתך אי פעם על התחשיבים, על החישובים שעשית, עשה איתך פגישת עבודה, מה לא נכון, מה כן נכון, התייעץ איתך לגבי השומות האלה?  
ת: לא.

ש: האם חיים טמיר שלח לך מייל וביקש ממך את כל החומרים/כל הבדיקות שאתה עשית שתעביר לו, לגבי השומה הזאת?

ת: אני חושב שהוא קיבל את ניירות העבודה, את חישובי האקסל.

ש: חישובי אקסל, אבל הוא לא נפגש איתך, לא דיבר איתך על השומה הזאת, לא כלום?

ת: הוא כן דיבר איתי, הוא כן יום אחד ישב איתי, אבל זה לא היה להיכנס לניירות ממש, זה היה יותר דיבור.

ש: אוקיי. אחרי שלא קיבלו את השומה לפי מיטב השפיטה שאתה הוצאת, האם מישהו בהנהלה שלח לך את החישובים והסביר לך למה הם חושבים שהשומות צריכות להיות אחרות?

ת: לא. (עמ' 163 לפרוט').

68. חיים טמיר נשאל בעדותו האם נפגש עם מייצגם של המערערים, בטרם החליט להציע להם הצעות פשרה חדשות מטעם ההנהלה, וכך השיב:

"אמרתי שנפגשתי באופן אקראי, הגעתי איזה יום לתחנה וגם ראיתי את המייצג, נכנסנו ודיברנו יחד עם אבי יהלום והסברתי לו, זו ההצעה של הנהלה, ..." (עמ' 171 לפרוט').



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מאי 2020

ע"מ 4177-08-17 שותפות "פיצה שמש" נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 4110-08-17 מוני שלום נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 51080-09-17 גיא שמש נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1

בהמשך נשאל חיים טמיר האם הציג למיצגם של המערערים את דפי החישוב שערך, שבהם שינה את שיעור הפחת ומשך תקופת המבצעים, ועל כך השיב: "לא, ביקשתי מאבי יהלום שיראה לו" (עמ' 172 לפרוט').

חיים טמיר ציין בעדותו כי הוא קיבל גיבוי מטעם הממונה עליו, כך בדבריו: "לפני ששלחתי לאבי יהלום, הצעתי את זה לממונה עליי, שזה יגאל פחימה, הוא מנהל תחום בכיר שומה וביקורת מע"מ. יגאל חיזק את ידי, אמר לי 'תנסה להגיע לפשרה הזאת'" (עמ' 172 לפרוט').

69. יואל אסולין, מצדו, סיפר בעדותו כי לאחר שנחתמו השומות בהסכם, הוא קיבל טלפון מחיים טמיר, אשר אמר לו כך:

"תשמע, אני ראיתי את התיק", 'אני מבין פה חתמת על סכומים ונראה לנו מאוד קטנים, אני מציע שתעלה עם הסכומים האלה'. אמרתי לו 'אני לא מבין מה אתה רוצה ממני, מה זאת אומרת 'תעלה'? למה אני אעלה? היה עשרות דיונים בתיקים והגענו למסקנות'. אחרי שחתמתי, ואני בדרך כלל לא מבטל הסכמים, וזה יהיה נדיר מאוד אם יקרה דבר כזה, גם אם אני צודק או לא צודק, קבענו וזהו. אומר לי 'לא, תשמע, אני בדקתי את התיק, נראה לי שאתה צריך להוסיף עוד כסף'. תמוה, בחיים לא קרה.

קיבלתי טלפון למחרת מאבי יהלום, אמר לי 'תגיע למשרד', ואז אמר לי 'תשמע, מההנהלה הם רוצים פה ככה, רוצים לשנות את ההסכם'. אמרתי לו 'מה זאת אומרת רוצים? מי השתתף בדיון? ההנהלה או שאתה או שהגורמים פה? מה הם מכירים את התיק בכלל? באיזה הליך הם היו, מההנהלה?' כמובן שלא הסכמתי". (עמ' 19 לפרוט').

בהמשך עדותו, הוסיף יואל אסולין כי לא התקיימו דיונים עם חיים טמיר בנוגע להשגות, מלבד העלאת דרישתו להעלות את הסכומים ביחס לאלו שסוכמו עם אבי יהלום; וכך מסר בעדותו:

"את חיים טמיר אני מכיר אותו ככה משלום שלום. יום אחד פגשתי אותו במסדרון, במהלך, תוך כדי דיונים, עוד בשלב הראשון שישבתי בדיונים, ככה תוך כדי. מעולם לא ישבתי איתו בדיונים, אני לא יודע מה פתאום הוא התקשר אליי ואמר לי 'תעלה, תעלה את הסכומים'. אני לא נתקלתי בתופעה כזאת מעולם, מה זה 'תעלה סכומים'? על מה? כמה? מה זאת אומרת?"



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מאי 2020

ע"מ 4177-08-17 שותפות "פיצה שמש" נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 4110-08-17 מוני שלום נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 51080-09-17 גיא שמש נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1

ש: אני מחדד את השאלה, נפגשת איתו בדיוני שומות עם חיים טמיר או רק בטלפון?  
ת: אף פעם, אף פעם, טלפונים, ויום אחד, לילה אחד 'תתקשר אליי למשרד' (עמ' 25 לפרוט').

בכל הנוגע להצעות ההנהלה, שהוצעו על ידי חיים טמיר, מסר יואל אסולין בעדותו כך:

"... אחרי השיחה (עם חיים טמיר - י.ט.) הוזמנתי לאבי יהלום עוד פעם, ואז הדף הזה הוצג בפניי מספרים, ... כן, המספרים בכלל השומות, בסך הכול הכללי, לא מדובר בסכומים ענקיים. ... אבל המשחק נראה לי תמוה. מאוד תמוה, מה זאת אומרת 'שומות הנהלה'? לא נתקלתי בזה 35 שנה. מה זה שומות הנהלה? ההנהלה השתתפה איתי בדיונים? הם יודעים מה קורה? מאיפה זה בא המשפט הזה שומות הנהלה? שיסבירו את זה. אני ראיתי פה שיש פה נגיעה לא נעימה בתיק. אמרתי 'אני מחוץ למשחק הזה. אני מה שחתמתי זה אני חותם, עם זה אני הולך הלאה וזה לא משנה אם עורכי הדין יעלו לי הרבה יותר מהשומה, לא מוותר'."

מעולם לא קרה לי, מעולם, במשך כמעט 35 שנה שאני עובד בעסק שלי, מעולם לא קרה תופעה מסוג זה. זה דבר שאני נדהמתי לראות דברים כאלה. אפילו רכז חוליה שסוגר איתי, בדרך כלל לא היו חוזרים בהם. לא היה, אולי תיקונים, דברים קטנים, אף פעם לא היה ביטולי הסכמים, אף פעם לא היה הכפלות סכומים כאילו אנחנו באיזה קזינו, באיזה רולטה, מה זה זה? סתם כך?" (עמ' 26-28 לפרוט').

70. יואל אסולין הציג בעדותו את פרוטוקול השיחה שהתקיימה בינו לבין אבי יהלום מיום 23.5.2017, על גביו מופיעות חתימותיהם, שבמהלכה הוצגו לפניו הצעות ההנהלה, בהינתן כי השומות בהסכם לא קיבלו את אישור ההנהלה (מע/3).

מעיון בפרוטוקול עולה, בין היתר, כי יואל אסולין טען בפני אבי יהלום כך:

"לאחר דיונים אינספור עמד ולאחר מכן לרכז מר יניב יצחק, ולאחר שחזרו אליך התיקים להמשך דיונים והחלטה בתיקים הנ"ל, הגענו להסכמה לעניין החיוב וזאת לאחר שאתה כמנהל תחום בקח"ש חישבת את השומה.  
איני רואה כל הצדקה שאדם שלא היה מעורב בתיק ו/או בכל תהליך הדיונים בתיקים, יחליט על דעתו כי הסכומים שבו חייבת את העוסקים אינם מספקים אותו, ומבקש ממך





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מאי 2020

ע"מ 4177-08-17 שותפות "פיצה שמש" נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 4110-08-17 מוני שלום נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 51080-09-17 גיא שמש נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1

לשנות את הסכומים ולא כפי שהוסכם במהלך הדיונים. איני מוכן לשלם שום סכום נוסף מעבר למה שהוסכם וחושב כפי שצוין בסכומים לעיל.  
לא נתקלתי בכל שנות עבודתי למעלה מ-33 שנה כי לאחר שסגרתי שומות בשלב שני עם אדם בכיר.  
כמנהל תחום ביקורת חשבוניות, שיגיע אחד העובדים מההנהלה, ויגיד שהוא רוצה סכומים נוספים על ההסכם. יש בדעתי, תלוי בהסכמת העוסקים, לערער בתיקים אלו עד לבית המשפט המחוזי. וזאת בהתאם לניירות העבודה שניתנו לי".

אבי יהלום השיב מטעמו, כך עולה מהפרוטוקול, בזו הלשון:

"כפי שאמרתי לך זוהי החלטת ההנהלה / והנהלת המשרד שאני כעובד נדרש ליישמה. יחד עם זאת, אני מעביר פרוטוקול זה למנהל האזורי מר שמעיה לעיון נוסף".

71. אבי יהלום מסר בעדותו כי לאחר שהשומות בהסכם לא קיבלו את אישור ההנהלה, הוא נותר איתן בדעתו בקשר לנכונותן, ולכן סירב להמשיך את הטיפול בהשגות; וכך הסביר:

"... אני לא הסכמתי עם התחשיב של החבר שלי, חברי היקר והמלומד, מר חיים טמיר, ולכן אני הודעתי למנהל שאני חותם רק על מה שאני עושה ולא על מה שאחרים עושים. אני מאמין בדרכי ולכן אני לא אחתום על שומה אחרת ממה שאני הצעתי. כתוצאה מזה, המנהל שלי, מר שמעיה, אמר להעביר את התיק ליניב יצחק" (עמ' 155 לפרוט").

72. יואל אסולין סיפר בעדותו כי סירב לקיים התדיינויות נוספות עם יניב יצחק, לאחר שהשומות בהסכם לא קיבלו את אישור ההנהלה, ואבי יהלום סירב להמשיך לטפל בהשגות; וכך הסביר:

"... אחרי שאני יושב בדיונים, ואני מסכם, ויש לי הסכמים ביד, והחבר'ה כבר מתחילים לשלם את המס, פתאום אני מקבל טלפון 'בוא תשב איתי לדיונים', תמוה, בחיים שלי זה לא היה, רגע, למה אני צריך לשבת איתך לדיונים? על מה? גמרתי כבר את ההסכמים". (עמ' 53 לפרוט").



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מאי 2020

ע"מ 4177-08-17 שותפות "פיצה שמש" נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 4110-08-17 מוני שלום נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 51080-09-17 גיא שמש נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1

73. מכל המקובץ, הצטיירה התמונה הבאה - בעוד שאבי יהלום, שהינו איש מקצוע ותיק, מנוסה ומוערך, קיבל לכאורה מהמשיב את מלוא האחריות והסמכות לקיים דיונים עם המערערים ומיצגם ולקבל החלטות בעניינם, הסתבר כי בה בעת "מאחורי הקלעים", הוא סומן בקרב הנהלת המשיב כמי ש"שוחק שומות", עד כדי שיש מקום להתחקות אחר עבודתו ולאשר את החלטותיו. אולם, הנהלת המשיב או מי מטעמה לא מצא לנכון להביא לידיעת המערערים ומיצגם כי החלטותיו של אבי יהלום, אשר מונה והוסמך לדון בהשגותיהם, תידרשנה להיבדק שוב לאחר מכן ולקבל אישור נוסף, אך משום שהן התקבלו על ידי אבי יהלום. המערערים ומייצגם דנו ממושכות, באופן ענייני ורציני, עם אבי יהלום, כמי שמונה פעמיים לדון בעניינם, בעקבות יציאתו ושובו לעבודה מחופשתו הכפויה, על אף שלמעשה ניתן היה לאפשר ליניב יצחק להשלים את המלאכה. בנסיבות אלו, בהחלט היה מקום מצד המערערים לפתח צפייה כי השומות בהסכם שגובשו עם אבי יהלום תכובדנה, כך שרק נסיבות חריגות יצדיקו חזרתו של המשיב מאותן הסכמות.

74. אוסיף כי התרשמתי מכלל העדויות והראיות שהונחו לפני, ובכללן תרשומות הדיונים שהתקיימו בין הצדדים, כי נציגי הצדדים, אבי יהלום ויניב יצחק מטעם המשיב ויואל אסולין מטעם המערערים ניהלו דיונים רבים, יסודיים, ענייניים ומפורטים, כפי המצופה והנדרש בנסיבות אלו.

עד שלבסוף, גובשו כאמור שומות בהסכם ביחס לשלושת המערערים, כדלקמן:

ביום 7.5.2017 גובשה טיוטת הסכם שומה בין המערערת 1 לבין המשיב, לפיה תוספת המס שעליה לשלם בגין שנות המס 2012-2015 הינה 23,226 ₪; וכן נחתמה "שומה בהסכם" בין המערער 2 לבין המשיב, לפיה תוספת המס שעליו לשלם בגין שנות המס 2012-2015 הינה 35,793 ₪.

ביום 14.6.2017 נחתמה "שומה בהסכם" בין המערער 3 לבין המשיב, לפיה תוספת המס שעליו לשלם בגין שנות המס 2011-2012, 2014-2015 הינה 33,493 ₪.

75. ההסכמות עם המערערת 1 קיבלו ביטוי כתוב בדרך של תחשיב מפורט ומנומק (מ/ש/25); ההסכמות עם המערער 2 אף הן הועלו על הכתב על גבי טבלא מפורטת שלצידה מולא טופס מודפס שכותרתו: "שומה בהסכם", שבו פורטו סכומי החיוב במס לפי תקופות ובתחתיתו



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מאי 2020

ע"מ 4177-08-17 שותפות "פיצה שמש" נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 4110-08-17 מוני שלום נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 51080-09-17 גיא שמש נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1

חתימותיהם של יואל אסולין ואבי יהלום (מש/27). בנוסף לכך, טופס זה של "שומה בהסכם" כולל באופן אינהרנטי ותבניתי מספר הערות מודפסות, ביניהן נכתב כך:

"ידוע לי, כי הסכם זה טעון אישורו של המנהל או מי שהוסמך על ידו ואם לא יאושר, בטל מאליו הסכם זה ותישלח אליי הודעת השומה מתאימה";

ובהמשך נכתב: "אני מסכים, כי השומה היא סופית ולכן הנני מוותר על הגשת השגה על השומה. עם זאת, ידוע לי כי במקרה שיובאו לידיעת המנהל ראיות נוספות שיש בהן כדי לשנות באופן משמעותי את השומה (נשוא הסכם זה) ואשר לא היו ידועות בעת חתימת ההסכם – רשאי המנהל לתקן השומה בהתאם".

לאחר מכן הוסף בכתב יד: "מותנה באישור הנהלה".

ההסכמות עם המערער 3 הועלו גם הן בכתובים על גבי טבלאות מפורטות, האחת בנוגע לפעילות הפיצרייה והשנייה בקשר לאפיית עוגיות, כשצדן מולא טופס מודפס שכותרתו: "שומה בהסכם", בדומה לשומה בהסכם עם המערער 2, שבו פורטו ביחס למערער 3 סכומי החיוב במס לפי תקופות (מש/31). טופס זה כלל כאמור את אותן הערות מודפסות בקשר לאישור המנהל, שלאחריהן הוסף: "הסכם זה מותנה באישור מנהל אגף בכיר שומה וביקורת מע"מ".

76. נשאלת אם כן השאלה, מהי משמעות קבלת אישור מטעם מי מהנהלת המשיב לשומות בהסכם?

כאמור, השומות בהסכם שגובשו בין הצדדים, אם בעל-פה ואם בכתב, הותנו באישור הנהלה. על פניו, ניתן היה לסבור כי הדרישה לקבלת אישור מאת הנהלת המשיב הינה בבחינת תנאי מתלה לקיומם של ההסכמים בין הצדדים, כפי שבאו לידי ביטוי בשומות בהסכם. בהקשר זה, אפנה לסעיף 27(ב) לחוק החוזים (חלק כללי), תשל"ג-1973, הקובע כי: "חובה שהיה טעון הסכמת אדם שלישי או רשיון על פי חיקוק, חזקה שקבלת ההסכמה או הרשיון הוא תנאי מתלה".

ברם, לא כך הוא המצב בענייננו, כאשר השומות בהסכם אינן טעונות הסכמת "צד שלישי" אלא אישור של האורגן הגבוה בהיררכיה של הגוף המתקשר. חובה על-תנאי הוא חובה שנתקיימו לגבי כל הדרישות ליצירת חובה. אישור הנהלת המשיב הוא בבחינת שלב בדרך לשכלול החובה ולכריתתו ואינו בבחינת תנאי מתלה לקיומו של חובה שהשתכלל ונוצר.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מאי 2020

ע"מ 4177-08-17 שותפות "פיצה שמש" נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 4110-08-17 מוני שלום נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 51080-09-17 גיא שמש נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1

בהקשר זה הביע פרופ' ד' פרידמן דעתו כי כאשר מתנהל משא ומתן בשם חברה על-ידי פקיד זוטר, וההתקשרות לא אושרה על-ידי האורגן המוסמך מטעם החברה – למשל, מנהל החברה – הרי שכלל לא נכרת חוזה, אף לא חוזה על-תנאי, וזאת, חרף העובדה כי נוהל משא ומתן מטעם החברה. וכלשונו: "אין גם מקום לדבר על חוזה על תנאי, בטענה שחתימת המנהל מהווה, כביכול, 'הסכמת אדם שלישי' כאמור בסעיף 27(ב) לחוק החוזים. המנהל איננו אדם שלישי, אלא הוא הגוף שבאמצעותו מתחייבת החברה, ומכיוון שלא חתם – לא התחייבה" (ראו ד' פרידמן "הערה למשמעות המושג 'חוזה' על תנאי" שבסעיף 27 לחוק החוזים", בעמ' 580).

יפה לענייננו גם פסק-הדין בע"א 470/76 לוטוף יוסף נג'ם נ' דאוד בשארה יעקוב, לג(1) 169, 172, שם פסק מ"מ הנשיא (כתוארו אז), השופט לנדוי את הדברים הבאים:  
"כאשר שני הצדדים להסכם כבר נתנו את הסכמתם להסכם, אך ביצוע ההסכם תלוי בהסכמתו של צד שלישי – כי אז מתן ההסכמה של הצד השלישי יכול להיות תנאי מתלה, ובמקרה כזה ההסכם הוא הסכם גם לפני השגת אותו אישור. אבל לא כן הוא כאשר אחד הצדדים למשא ומתן לקראת כריתת ההסכם הוא אישיות משפטית הפועלת באמצעות האורגנים שלה, ובטופס ההסכם נאמר במפורש שההסכם לא יכנס לתקפו אלא אם אורגן מסוים של אותה אישיות משפטית יאשר אותו – כי אז אין לפנינו תנאי מתלה ולא נקשר ההסכם עד שלא ניתן האישור הדרוש".

עוד ראו ע"א 5042/96 פנחס כהן נ' מינהל מקרקעי ישראל מחוז ירושלים, נג(1) 743, שם נדונה עסקה הטעונה אישור הנהלת מינהל מקרקעי ישראל. בית המשפט העליון, מפי כב' השופטת ט' שטרסברג-כהן, פסק כי אישור הנהלת המינהל אינו בבחינת תנאי מתלה לקיומו של חוזה שהשתכלל ונוצר, אלא שלב בדרך לשכלול החוזה ולכריתתו.

הפועל היוצא מהאמור לעיל הוא כי השומות בהסכם, והסכמתם של המערערים ואבי יהלום לנכלל בהן, לא שכללו הסכמים מחייבים בין הצדדים, אף לא בגדר חוזים על-תנאי.

77. אי לכך, אין בידי לקבל את הטענה שנשמעה מטעם המערערים לפיה סמכות המנהל שלא לאשר את ההסכמות שהובאו לפתחו מוגבלת אך למקרים שבהם יובאו לידיעתו ראיות נוספות שיש בהן כדי לשנות באופן משמעותי את השומה, נשוא ההסכם, ואשר לא היו ידועות בעת חתימת ההסכם. ודוק, כל עוד לא נתקבל אישור המנהל או מי שהוסמך מטעמו אין להסכמות תוקף מחייב, ואין המדובר בשומה בהסכמה, הנתונה לשינוי, אלא אך שלב נוסף בדרך אל שכלול ההסכם מחייב. יתר על כן, טופס השומה בהסכם נוקט בלשון עתידית ביחס להבאת ראיות נוספות שלא היו ידועות בעת חתימת ההסכם, כך שמדובר בראיות שהובאו לאחר שכבר נתקבל אישור המנהל



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מאי 2020

ע"מ 4177-08-17 שותפות "פיצה שמש" נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 4110-08-17 מוני שלום נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 51080-09-17 גיא שמש נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1

וההסכמות בין הצדדים קיבלו תוקף מחייב, באופן שנתקבלה הודעת החלטה בהשגה, בהתאם לאותן הסכמות מאושרות. לצד זאת, דומני כי היה מקום לנקוט בנוסח בהיר וברור יותר בכל הנוגע לסמכות המנהל לתקן את השומה, בכפיפות לתנאים הכלולים בסעיף 79 לחוק מע"מ.

78. עם זאת, בהינתן כי רשות המסים הינה רשות ציבורית החלות עליה חובות מתחום המשפט המנהלי, כך שחובה על המשיב להתנהל באורם של עקרונות יסוד של הגינות, שוויון, סבירות, יושר ותום-לב וכיוצא בהם מושכלות ראשוניים של מינהל ציבורי תקין, יש לבחון את התנהלות המשיב ברקע אי מתן אישור ההנהלה לשומות בהסכם שהושגו לאחר עמל רב והתדייניות רבות בין הצדדים, בהינתן שמדובר בחוליה נוספת במשא ומתן שהתנהל בין הצדדים מתוך כוונה ורצון משותפים להגיע להסכמים ביחס לשומות המס.

79. כאמור, במסגרת הליך ההשגה, נבחנת מחדש השומה שהוצאה לעוסק, כאשר המשיב רשאי לחזור בו מהחלטתו בנוגע להוצאת השומה, או לשנותה. לצורך כך, הטיפול בהשגה יימסר, ככלל, לעובד אחר בדרג מקביל או גבוה יותר, מזה של עורך השומה, אך גם אם הגורם שקיבל את ההחלטה בהשגה כפוף מנהלתית לעובד בכיר ממנו שהוציא את השומה בגינה הוגשה ההשגה, אין הדבר פוגע בקבילות החלטתו.

לאור זאת, נדרש כי הטיפול בהשגה יופקד בידי נושא משרה מקצועי שבכוחו לקיים הליך אובייקטיבי של השגה נטול השפעות וחופשי מדעות קדומות או קבעון, ולקבל החלטות על-פי מיטב מיומנותו המקצועית, ללא כל חשש שמא כפיפות מנהלית תטה את שיקול דעתו.

80. יתר על כן, אין מניעה ולעתים אף רצוי, כי טרם גיבוש הכרעה בהשגה, אם במסגרת הסכם ואם לאו, יתקיים הליך של היוועצות פנימית בקרב מספר נושאי משרה, ובלבד שבסופו של יום ההחלטה תתקבל על ידי הגורם שמונה לקבלה, ללא מורא או השפעה זרה.

בהקשר זה, ראו פסק דינו של כבוד השופט (כתוארו אז) א' רובינשטיין בע"א 8669/07 צ.ד.א. אחזקה ושירותים בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ (29.12.2009), כדלקמן:

"בנדון דידן אמנם אין מדובר בבית משפט, אולם גם בהכרעה מינהלית כזו של בעל הסמכות במע"מ לדון בהשגה - הנתונה לערעור לפני בית משפט - יש מרכיב מעין - שיפוטי, ויסודו בהוגנות הליך. אותו אמון שעליו דיברנו מצדיק הפרדה בין המחליט בשומה למחליט בהשגה, אפשר לומר - בחינת פשיטא. ואם יטען הטוען, טוב שיקוים דיאלוג בתוך המערכת כדי שההחלטה בהשגה תהא מושכלת, אף אתה השב לו, כי אין מניעה שהמחליט בהשגה יקבל הסברים ממי שהחליט בשומה, והדרך הנכונה לעשות



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מאי 2020

ע"מ 4177-08-17 שותפות "פיצה שמש" נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 4110-08-17 מוני שלום נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 51080-09-17 גיא שמש נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1

כן היא בכתב; תוך שהסדר הנכון והפשוט הוא, שההשגה הכתובה תובא בפני הדן-  
המחליט, הוא יבקש התייחסות כתובה של מי שמחליט בשומה, ואחרי כן יקבל החלטתו,  
תוך שבידו כמובן לקבל ייעוץ משפטי או להיוועץ באנשי רשות אחרים, ובהם הממונים  
עליו, ובלבד שלא היו מעורבים כלל בהחלטה על השומה. לעניין היועצות ראו גם ע"א  
5200/06 אלקיס יבוא ושיווק נ' מנהל מע"מ (ת"א 1) (פסקה 8)."

81. מכאן, ככל שמי מטעם הנהלת המשיב מצא שלא לאשר את השומות בהסכם, ולהציע תחתן  
שומות "מתוקנות" מטעם ההנהלה, הרי בהינתן השלב המתקדם של ההתדיינויות בין הצדדים,  
מצופה ונדרש כי החלטה שכזו תתקבל בתום לב, לאחר התדיינות עניינית מחודשת עם  
המערערים, נטועה על אדנים מבוססים, מקצועיים ובדוקים, ומושתתת על נימוקים ראויים.  
למרבה הצער, לא כך נעשה במקרה דנא.

82. כאמור, אבי יהלום "סומן" בקרב הנהלת המשיב כמי ש"שוחק שומות", ועל כן לשיטתה  
מתחזקת לכאורה חשיבותה של הביקורת הפנימית מטעמה. במקרה דנא, חיים טמיר מונה  
מטעם ההנהלה לבחון את השומות בהסכם בטרם אישורן. בנסיבות אלה, כפי שצינתי לעיל,  
מצופה כי בטרם תתגבש החלטה בקשר לאישורן של השומות בהסכם, ובכלל זאת הצעה חלופית  
למערערים, נדרש מחיים טמיר, כמי שהוסמך לכך מטעם ההנהלה, לבחון היטב את הראיות  
והחומרים הנוגעים לעניין, לבוא בדברים עם הצדדים, ובכללם יואל אסולין ואבי יהלום, ולגבש  
מסקנה או הצעה חדשה מנומקת ומבוססת.

ברם, מעדותו של חיים טמיר נמצא כי הוא אמנם ביקש לקבל לידיו את החומרים שנאספו בתיק,  
אך מצא לשוחח בעיקר עם יקיר עמר, הנמנה על המבקרים שביצעו את הביקורת, לצורך הוצאת  
השומות בשלב הראשון, בגינן הגישו כאמור המערערים את השגותיהם. חיים טמיר מסר כי  
שוחח גם עם אבי יהלום והגיע למסקנה כי השומה שהוצאה למערערים מלכתחילה, הינה שומת  
אמת. חיים טמיר אישר בעדותו כי לא ניהל התדיינות עניינית עם מי מטעם המערערים, למעט  
פגישה אקראית עם יואל אסולין, עת פגש בו במקרה בבואו לתחנה, אז הציג בפניו את הצעת  
ההנהלה חלף השומות בהסכם. כך שלמעשה חיים טמיר לא אפשר למערערים, ולמצער לא הציע  
להם, להציג בפניו את טיעוניהם ולקיים עימם דיון ענייני בטרם החליט לדחות את השומות  
בהסכם ולהציע תחתן שומות חלופיות מטעם ההנהלה.

ודוקו, מעדותו של אבי יהלום עלה כי איש מטעם ההנהלה, לרבות חיים טמיר, לא נועץ עמו ולא  
דן עמו על התחשיבים שבבסיס השומות בהסכם, ומלבד שיחה שטחית ביניהם לא התקיימה  
התדיינות עניינית בנוגע להסכמות בינו לבין המערערים, כמו גם בקשר להצעות החדשות מטעם



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מאי 2020

ע"מ 4177-08-17 שותפות "פיצה שמש" נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 4110-08-17 מוני שלום נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 51080-09-17 גיא שמש נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1

ההנהלה. אבי יהלום סיפר בעדותו כי קיבל את הצעות ההנהלה באמצעות הדואר האלקטרוני, תוך שהונחה להציג בפני יואל אסולין, תוך שנאמר לו כי "אם הוא לא יסכים אז תוציא לו את מלוא השומה שקבעו בהתחלה".

יואל אסולין סיפר בעדותו, מבלי שנסתר, על שיחה שהתקיימה בינו לבין חיים טמיר, כשניכר מדבריו כעסו ועלבונו. לדבריו, לא התקיימה ביניהם כל שיחה עניינית לגבי השומות עצמן, מלבד דרישה להעלאת סכומי המס שעל המערערים יהא לשלם. מפאת חשיבות הדברים, אצטט שוב מעדותו, על שנאמר לו, כך: "תשמע, אני ראיתי את התיק, אני מבין פה חתמת על סכומים ונראה לנו מאוד קטנים, אני מציע שתעלה עם הסכומים האלה". יואל אסולין השיב מצדו שסכומים אלו לא הושגו כלאחר יד אלא לאחר דיוניים רבים במהלכם גובשו מסקנות משותפות בינו לבין אבי יהלום, אך כל ששמע מחיים טמיר היה: "לא, תשמע, אני בדקתי את התיק, נראה לי שאתה צריך להוסיף עוד כסף", מבלי שמי מטעם ההנהלה מצא לבוא עמו בדברים בקשר לאותם סכומים.

יואל אסולין סירב לתן את הסכמת המערערים להצעות ההנהלה, והלין בעדותו על דרישת חיים טמיר להעלאת תוספת המס, ללא כל הצדקה לשיטתו, באלו המילים: "מעולם לא ישבתי איתו בדיונים, אני לא יודע מה פתאום הוא התקשר אליי ואמר לי 'תעלה, תעלה את הסכומים'. אני לא נתקלתי בתופעה כזאת מעולם, מה זה 'תעלה סכומים'? על מה? כמה? מה זאת אומרת?".

83. חיים טמיר נשאל בעדותו על בסיס מה קבע את הצעותיו למערערים, חלף השומות בהסכם, ולמרבה הפליאה, הסתבר כי אין כי נימוק ענייני להצעותיו, מלבד רצון להגיע לעמק השווה, ובדומה לאבי יהלום ביקש גם הוא למנוע פניה לערכאות השיפוטיות. חיים טמיר אישר בעדותו, בהגינות יש לומר, כי השינויים שערך בשומות בהסכם הם רק בשני הפרמטרים שבהם התמקד אבי יהלום: שיעור הפחת ומשך מבצעי מכירות הפיצות, וקבע את שקבע באופן שרירותי.

חיים טמיר אישר אם כן בעדותו כי אין בידו להציג טעמים ענייניים לשינויים שערך בתחשיבים השומות, ולמעשה "תיקן" את השומות המוצעות באופן שרירותי ואף לא סביר, כך לדבריו, בכדי לחייב את המערערים בתוספת מס גבוהה יותר, ובה בעת להימנע מהתדיינויות בבית המשפט.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מאי 2020

ע"מ 4177-08-17 שותפות "פיצה שמש" נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 4110-08-17 מוני שלום נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 51080-09-17 גיא שמש נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1

וכך העיד חיים טמיר בבית המשפט:

"ת: בתיקים האלה ראיתי שכן הוא שחק מאוד את השומות. אמרתי שוב, בדקתי את התיק, מדובר בשומת אמת, אבל ראיתי לנכון, בגלל כל ההתנהלות, להגיע לאיזה משהו, לעמק השווה. אחרי שעשיתי את מה שעשיתי,

ש. על בסיס מה? על בסיס מה הגעת לעמק השווה? מה העקרונות?

ת. אני אמרתי, שני פרמטרים, אחד הפחת ונושא המבצעים.

ש. הפחת? כמה פחת?

ת. אני לא זוכר בדיוק כמה היה הפחת,

ש. על בסיס מה קבעת את מה שקבעת?

ת. שרירותי.

ש. שרירותי?

ת. כן.

ש. והמבצעים כמה? שרירותי גם?

ת. גם, אותו דבר, הגדלתי את תקופת,

. רגע, קטעתם לי את קו המחשבה. ביקשתי, אחרי שעשיתי מה שעשיתי, שלחתי

את זה לאבי יהלום וביקשתי שידבר עם המייצגים, אז פחות או יותר, וגם בביקור

שהגעתי לתחנה גם פגשתי את יואל, המייצג, וניסינו שם לקדם משהו אבל זה לא

הלך.

ש. אז אני רק רוצה לחדד, אתה אמרת שהשומה שאבי יהלום הוציא היא שומה לא

סבירה,

ת. נכון. ... אני גם אומר שגם אני עשיתי משהו שהוא לא סביר" (עמ' 170 לפרוט').

.

.

ש. לגבי הצעת הפשרה, אני רק אחדד, היא ניתנה לצורכי פשרה בלבד?

ת. אמרתי שרירותי, פשרה בלבד, כדי לא להגיע למקום הזה. ... בית המשפט" (עמ'

173 לפרוט').

84. מכל המקובץ, התרשמתי כי חיים טמיר לא נתן אמון רב מלכתחילה בנכונות השומות בהסכם, נוכח חשדותיו כי אבי יהלום שוחק שומות על מנת להימנע מהתדיינות בבתי משפט. ברם, לצורך בדיקת אותן שומות בהסכם, מצא חיים טמיר להסתפק בשיחה שקיים עם אלו שהיו





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מאי 2020

ע"מ 4177-08-17 שותפות "פיצה שמש" נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 4110-08-17 מוני שלום נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 51080-09-17 גיא שמש נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1

אמונים על עריכת הביקורת לצורך הוצאת השומות נשוא ההשגות, ובדרך זו שוכנע בכונותו ובמסקנתו כי אבי יהלום שחק שומות אלו תחת ידיו. חיים טמיר קיבל למעשה את ההחלטה שלא לאשר את השומות בהסכם ואף להציע שומות חלופיות תחתן מבלי שקיים התדיינות עניינית מסודרת עם המערערים ואף לא מצא לנכון לקיים פגישת עבודה עם אבי יהלום כדי להתחקות אחר מסקנותיו. ואם לא די בכל האמור, הרי שהשינויים שערך חיים טמיר בשומות בהסכם, כהצעות מטעם הנהלת המשיב, נמצאו כשרירותיים ללא כל ביסוס או אימות, מאותו הטעם שביקר את עבודתו של אבי יהלום והוא - להימנע מהתדיינות בבתי המשפט. בדרך זו, התרשמתי כי כל מטרתן של הצעותיו למערערים, אשר הוצגו כ"הצעות ההנהלה", נועדו להביא את המערערים לשלם תוספת מס גבוהה יותר מזו שסיכמו עליה עם אבי יהלום, ללא הנמקה, תוך שהובהר לאבי יהלום כי ללא הסכמה לאותן הצעות עליו למעשה לדחות את השגותיהם.

בדרך זו, סבורני כי הצעות ההנהלה, בדרך ובאופן שהתקבלו, נגועות בחוסר תום לב, ללא כל בסיס, ואף בהתנהלות המתוארת יש כדי לפגוע ולהגביל את שיקול הדעת של מי שמונה לקיים דיון בהשגה, ככל שלא תגובשנה שומות בהסכם, בסכומים כאלה או אחרים.

לא בכדי מצא עצמו אבי יהלום כמי שנאלץ להפסיק את הטיפול בהשגות מצדו, ולבקש מהממונה עליו להעביר את הטיפול לגורם אחר.

85. הנה כי כן, סבורני כי "הצעות ההנהלה" נגועות בחוסר סבירות והתקבלו בחוסר תום לב, הן מהותית בשל היותן שרירותיות ללא טעם ענייני מלבד "סימון מטרה" באשר לגובה תשלומי המס; והן פרוצדורלית משנתקבלו מבלי שעמדתם של המערערים נשמעה כנדרש בפני מקבל ההחלטה - כך שהיה מקום לפסולתן.

ברם, בסופו של יום, באתי למסקנה כי משהמשך הטיפול בהשגות המערערים הועבר, פעם נוספת, ליניב יצחק, הרי שהמערערים קיבלו את יומם לדון בפניו. לצד זאת, לא נעלם מעיני כי "עמדת ההנהלה", וההתנהלות הבעייתית המתוארת, בשלה סירב יואל אסולין לקיים דיונים נוספים, ריחפה כל העת מעל השגותיהם של המערערים, גם כאשר הטיפול בהם הועבר לידי הנאמנות של יניב יצחק, ועל כן אתן דעתי לכלל ההחלטות שנתקבלו בהליך זה, הן מצד אבי יהלום והן מצד יניב יצחק.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מאי 2020

ע"מ 4177-08-17 שותפות "פיצה שמש" נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 4110-08-17 מוני שלום נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 51080-09-17 גיא שמש נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1

86. יתר על כן, אף אם נפלו פגמים בהתנהלות המשיב, דומני כי ניתן למערערים מזוור לאותם פגמים, משנשמעה עמדתם ביחס לגדר המחלוקת, כמו גם עמדת המשיב מנגד, במסגרת ההליך המשפטי. כידוע, החלטה בעניין השגות על שומות מע"מ נתונה על פי דין לערעור בזכות בפני בית משפט מחוזי, אשר לו סמכות רחבה ביותר. סעיף 83(ה) לחוק מע"מ קובע כי: **"בית המשפט יאשר, יפחית, יגדיל או יבטל את השומה, או יפסוק באופן אחר כפי שיראה לנכון"**, כך שבשלב הדיון בערעור ביכולתו של בית המשפט לרפא כל פגם שדבק בשומה, בין אם הוא נובע משלב עריכת השומה ובין אם משלב הדיון בהשגה. לא דומה מקרה של החלטה מנהלית שהיא סופית, למקרה של החלטה בהשגה, אשר עדיין נתונה לערעור ואף נדונה מחדש בדרך רחבה יותר מאשר בשלב ההשגה, לרבות בירור השאלה האם נגרם נזק של ממש כתוצאה מאותו פגם שנפל בהליך המנהלי. הסמכות הרחבה שבסעיף 83(ה) לחוק מע"מ משמשת כלי חשוב בידיו של בית המשפט לצורך הגעה לחקר האמת בשומות הנדונות בפניו, וזאת באמצעות בחינה מחדש של השומות, האופן שבו נערכו וסילוק הפגמים שדבקו בהן. כך נשמר מחד האינטרס של קופת הציבור ומאידך האינטרס של ציבור העוסקים (ראו למשל: ע"א 8669/07 צ.ד.א. אחזקה ושירותים בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ (29.12.2009); ע"ש (ב"ש) 1669/99 קו לו עבודות בנין ופיתוח בע"מ נ' מדינת ישראל מע"מ (29.12.2000); בג"צ 3486/94 מסאלחה נ' ועדת התכנון והבניה, פ"ד מח(5) 291, 305-306; בג"ץ 10455/02 בועז אלכסנדר אמיר נ' לשכת עורכי-הדין, נז(2) 729, 738; עע"מ 9187/07 אורי לוזון נ' משרד הפנים (24.07.2008)).

מכאן, אתן דעתי למחלוקות שבבסיס השומות.

### שיעור הפחת בבצק שנועד לאפיית הפיצות

87. בין הצדדים נטשה מחלוקת באשר לשיעורי הפחת בכל הנוגע לרכיב הבצק ששימש בייצור הפיצות, שיש להביא בכלל חשבון בתחשיבי השומות (להלן: **"הפחת"**).

המערערים טענו לפחת מוגדל בייצור הפיצות בשל תקלות מרובות שפקדו את המקרר שרכשו, שהביאו לאבדן חומרי גלם, בצקים וגבינות, לעתים קרובות; וכן טענו לחוסר ניסיון ניהולי ועסקי בתחום, דבר שהגדיל לשיטתם את שיעור הפחת בעסקם.

במסגרת השומה נשוא ההשגות, ובהחלטות בהשגות, המשיב הביא בחשבון פחת בשיעור של 5%.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מאי 2020

ע"מ 4177-08-17 שותפות "פיצה שמש" נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 4110-08-17 מוני שלום נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 51080-09-17 גיא שמש נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1

במסגרת ההשגות נטען מטעם המערערים לפחת בטווח של 7%-10%, אך בעדותו הבהיר יואל אסולין כי ככל שנכנס לעובי הקורה, לאחר הגשת ההשגות, הבין כי שיעור הפחת אף גבוה מזה. יואל אסולין טען כי מהפסיקה עולה כי שיעור הפחת הממוצע הינו 15%, אך שכזו לא הוצגה.

במסגרת השומות בהסכם, סוכם עם אבי יהלום על שיעורי פחת כדלקמן: למערערים 1 ו-3 - שיעור פחת של 10% ביחס לכל שנות המס הרלוונטיות; למערער 2 - שיעורי הפחת הבאים: בשנת 2012 - 20%; בשנים 2013-2014 - 10%; בשנת 2015 - 15%.

במסגרת הצעות ההנהלה, באמצעות חיים טמיר, הובא בכלל חשבון שיעור פחת של 10% ביחס לכלל השומות בכל אחת משנות המס הרלוונטיות.

88. נמצא כי הצדדים תמימי דעים באשר לקיומו של פחת בבצק בתהליך ייצור הפיצות, אך חלוקים בקשר לשיעורו. שיעור הפחת צריך לתן ביטוי לבזבוז ואבדן חומרי גלם ומוצרים מוגמרים, אם באופן שוטף ואם בשל כשלים חוזרים במערכת הקירור; אבדן פיצות שלא ניתן למכרן, אם בשל אפיית יתר ואם בשל תקלות הנובעות מ"חבלי לידה" של עסק חדש וחוסר ניסיון בניהול רכישת חומרי גלם ומלאי, לרבות פיצות שמכל סיבה שהיא לא נמכרו בסוף יום העבודה או חומרי גלם שפג תוקפם, וכיוצ"ב.

89. בהחלטותיו בהשגות, ציין יניב יצחק כי הכיר בפחת בשיעור של 5%, אך לא פירט את הבסיס לקביעתו. בעדותו בבית המשפט התבקש יניב יצחק לפרט על אודות קביעתו זו והשיב כי קביעת שיעור הפחת מבוססת על "סבירות ענפית". כשהתבקש להרחיב בנושא, הסביר כי התייעץ עם היחידה הכלכלית ברשות המסים ונאמר כי כלל לא אמור להיות פחת, היות ולמעט בשנת 2012 המערערים רכשו כדורי בצק מוכנים, כך שכל מה שנדרש מהם היה להפשיר כמות מספקת מראש. עם זאת, יניב יצחק הסכים בעדותו כי יש לייחס שיעור פחת בתחום ייצור הפיצות, הנובע מקלוקל חומרי גלם, אבדן פיצות שהתקלקלו במהלך האפייה וכד'.

יניב יצחק הוסיף בעדותו כי לצורך קביעת שיעור הפחת פנה לתדריכים כלכליים של רשות המסים. תחילה פנה לתדריך הכלכלי בתחום הפיצריות (ענף 5610) (מש/33), אך נמצא כי תדריך זה אינו נוקב בשיעור פחת, אלא ב"אחוז תצרוכת החומר". תדריך הפיצריות עסק ב"פיצריות פרטיות", המוכרות פיצה משפחתית תמורת טווח מחירים של 90 ₪ - 50 ₪; ו"ברשת פיצריות", המוכרת פיצה משפחתית תמורת 90 ₪ - 65 ₪. במקרה דנא, המערערים מכרו פיצה משפחתית תמורת 20 ₪ בלבד (ובתקופת מבצעים נמכרו שתי פיצות משפחתיות תמורת 15 ₪ כל אחת),



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מאי 2020

ע"מ 4177-08-17 שותפות "פיצה שמש" נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 4110-08-17 מוני שלום נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 51080-09-17 גיא שמש נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1

ובעבור כל תוספת נגבו 5 ₪ נוספים. יוצא אפוא כי נוכח הפערים ברמות המחירים אין מקום להשוואה בין הפיצריות של המערערים לבין אלה שנסקרו בתדריך הענפי של רשות המסים.

יניב יצחק היה ער לאי התאמת התדריך הענפי למקרה דנא, וכך הסביר: "אני לקחתי את אחוז החומר לאופי הפיצרייה הקיימת הזאת, יצא לי סכומים הרבה יותר גבוהים בגלל שהם מוכרים 20 שקלים. לקחנו ערכה 7 וחצי שקל לא כולל מע"מ, כן? זה רק עלויות חומרי גלם. על זה תוסיף את הרוטב ותוסיף את החומרים הקבועים, אתה תגיע ל-10, 12 שקלים, ... אם תעשה 20, בין 19 ל-23 אחוזים תעשה אחוז חומר, תגיע למחיר הפסד של 35, 40 שקלים" (עמ' 101 לפרוט').

לכן, כך סיפר יניב יצחק בעדותו, הוא פנה לתדריכים ענפיים קרובים אחרים, כדי להתחקות אחר שיעור הפחת, כך בלשונו: "ולכן, מה שעשיתי, הסתכלתי על תדריכים דומים, בתדריכים הדומים, בייצור, יש של פיתות, של קונדיטוריות, זה התדריכים הנוספים שהיו קיימים, ושם מדובר על 5 אחוז פחת, אז אני עשיתי היקש" (עמ' 102 לפרוט').

וכך בהמשך עדותו: " בגלל זה ניתן פחת של 5 אחוזים. 5 אחוזים באופן כללי, גם בענפים אחרים, במאפיית פיתות, כבוד השופט, ששם גם כן יש צריכה והכול מתייבש ונזרק, נותנים 5 אחוז פחת. אז מה שונה הפיצרייה מהענף הזה מבחינת התעדוף שלו? אפילו הייתי מצפה שבענף הפיתות, שהתדריך אומר 5 אחוז פחת שם ספציפי, היה אפילו יותר פחת, כי לכאורה הרבה יותר מתייבש והרבה יותר נזרק המוצרים שהם טוענים" (עמ' 119 לפרוט').  
וכן: "עשיתי היקש מתדריכים אחרים וראיתי שבעסקים שהם על אותו תוואי של ייצור ניתן 5 אחוזים, נתתי 5 אחוזים" (עמ' 129 לפרוט').

90. מעיון בתדריך הכלכלי של ענף מאפיות הפיתות (ענף מס' 1071) (מש/36) עולה כי נעשתה אבחנה בין פחת בתהליך הייצור, ששיעורו המקובל עומד על כ-3%, הנובע מפיזור קמח על משטחים ומכונות, קלקול ושריפה בתהליך האפייה, וכד'; לבין פחת במוצר הסופי, ששיעורו המקובל עומד על כ-2%, הנובע משאריות פיתות שלא נמכרו בתום היום, או החזרות במידה וקיימות. סה"כ 5% פחת.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מאי 2020

ע"מ 4177-08-17 שותפות "פיצה שמש" נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 4110-08-17 מוני שלום נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 51080-09-17 גיא שמש נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1

בתדריך מאפיות הפיתות, אופיינו המאפיות השונות לפי היקף פעילותן, כדלקמן:

(א) מאפיות קטנות, המייצרות בדרך כלל מוצרים נלווים כמו לחמניות, לחמים ובגטים, בנוסף לפיתות. המכירה היא בקמעונאות במקום העסק בלבד, והלקוחות הם בדרך כלל מזדמנים. תהליך העבודה מבוסס על אחסון קמח בשקים, מערבול לגיבוש הבצק ווינקלר לחלוקת הבצק וכדורורו. האפייה נעשית בתנור קטן בעל הספק של 800-1,500 פיתות בשעה. יתרת תהליך הייצור נעשית באופן ידני. שעות הייצור 4-6 שעות ביום.

(ב) מאפיות בינוניות, שגם בהן מייצרים מוצרים נלווים לפיתות. מרבית המכירה בקמעונאות, אך גם בסיטונאות באמצעות קו חלוקה עצמי. תהליך הייצור אוטומטי ברובו. תנור האפייה הוא בעל הספק של כ- 2,000-4,000 פיתות בשעה. מספר שעות העבודה הוא 6-8 שעות ייצור ביום.

(ג) מאפיות גדולות, המתמחות בייצור פיתות בלבד. חלוקת הפיתות באמצעות מערך שיווק. תהליך הייצור אוטומטי לחלוטין. ההספק המקובל הוא 6,000-8,000 פיתות בשעה. מספר שעות העבודה הוא 7-10 שעות ייצור ביום.

91. עתה נשווה את כמויות הפיתות שפורטו בתדריך מאפיות הפיתות לכמות כדורי הבצק, מהם ייצרו המערערים פיצות.

מתוך נתוני "תנועות מלאי בייצור", כפי שפורטו בתחשיבים שבבסיס החלטותיו של יניב יצחק בהשגות, להלן כמויות כדורי הבצק, **בטרם הופחתו מהם 5% בשל פחת בייצור** -

ביחס למערערת 1 – בשנת 2012 – 27,945 כדורי בצק  
בשנת 2013 – 18,569 כדורי בצק  
בשנים 2014-2015 – 23,150 כדורי בצק  
סה"כ – 69,664 כדורי בצק



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מאי 2020

ע"מ 4177-08-17 שותפות "פיצה שמש" נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 4110-08-17 מוני שלום נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 51080-09-17 גיא שמש נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1

ביחס למערער 2 – בשנת 2012 – 3,069 כדורי בצק  
בשנת 2013 – 19,707 כדורי בצק  
בשנת 2014 – 29,655 כדורי בצק  
בשנת 2015 – 44,275 כדורי בצק  
סה"כ – 96,706 כדורי בצק

ביחס למערער 3 – בשנת 2014 – 14,468 כדורי בצק  
בשנת 2015 – 51,917 כדורי בצק  
סה"כ – 66,385 כדורי בצק

92. נמצא כי לפי תדריך המאפיות, ככל שנבחר במאפיה קטנה, המייצרת פיתות ומאפים נלווים, ומוכרת את מרכולתה בקמעונאות בבית העסק ללקוחות מזדמנים, אזי מאפיה כזו מייצרת בממוצע כ-1,150 פיתות בשעה, וכ-5,750 פיתות במהלך יום עבודה ממוצע של כ-5 שעות בלבד.

יוצא אם כן שהפיצרות שנוהלו על ידי המערערים, נשוא הליך זה, אינן ברות השוואה לאותה "מאפייה קטנה ממוצעת" המתוארת בתדריך הענפי, ולבטח שלא למאפיות בינוניות או גדולות.

ודוקו, בהנחה שכל כדור בצק הפך לבסוף לפיצה, היינו ללא פחת בכלל, הרי שהמערערת 1 ייצרה לכאורה כ-69,664 פיצות במהלך כל שנות המס נשוא השומה, 2012-2015. ואילו, כמות פיתות שכזו מיוצרת ב"מאפיה קטנה ממוצעת", כך לפי התדריך הענפי, במשך כ-12 ימי עבודה בלבד.

המערער 2 ייצר לכאורה במהלך שנות המס נשוא השומה, 2012-2015, פיצות מ-96,706 כדורי בצק (בהנחה שאין פחת). כמות פיתות שכזו מיוצרת ב"מאפיה קטנה ממוצעת", כך לפי התדריך הענפי, במשך כ-17 ימי עבודה בלבד.

המערער 3 ייצר לכאורה במהלך שנות המס נשוא השומה, 2014-2015, פיצות מ-66,385 כדורי בצק (ללא פחת). כמות פיתות שכזו מיוצרת ב"מאפיה קטנה ממוצעת", כך לפי התדריך הענפי, במשך כ-11 וחצי ימי עבודה בלבד.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מאי 2020

ע"מ 4177-08-17 שותפות "פיצה שמש" נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 4110-08-17 מוני שלום נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 51080-09-17 גיא שמש נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1

דומני כי השוני בין מאפיית פיתות לבין פיצרייה ניכר אם כן בעיקר במוצר עצמו, אופן ותדירות אפייתו. לכאורה מדובר במוצרים המבוססים על בצק, אך בעוד שפיתה הינה "מוצר אחיד", המיוצרת ונאפית בכמויות גדולות באופן רציף, ולרוב אינה נמכרת היישר מהתנור לצלחת; הרי שפיצה מיוצרת על בסיס הזמנה, בהתאמה אישית לטעמו ורצונו של הלקוח (עם או בלי תוספות), ומובאת אל הלקוח בסמוך לתום אפייתה. נגזר מכך, כי מאפיית פיתות, גם הקטנות שבהן, מייצרות אלפי פיתות ביום, ומכאן הפחת הנמוך באופן יחסי לזו של פיצרייה, המייצרת רק עשרות בודדות של פיצות ביום עבודה.

על כן, סבורני כי לא היה מקום ל"היקש" שנעשה מצד המשיב, לפיו נקבע פחת בהתאם לזה של מאפיות לפי התדריך הכלכלי הענפי. כך גם אין בידי לקבל את הטעם כי עסקינן "בעסקים שהם על אותו תוואי של ייצור", כפי הסברו של יניב יצחק בעדותו (עמ' 129 לפרוט'), בהינתן השוני המובהק בכמות המוצרים המיוצרת ואופן הייצור.

93. יתר על כן, מעיון בפסיקה שדנה בין היתר בשיעורי פחת **במאפיות**, נמצא כי נקבעו שיעורי פחת גבוהים מאלה שבתדריך, ואף זאת על בסיס עמדת המשיב עצמו; כך למשל:

(א) בע"מ (מח' ב"ש) 25890-11-16 **אלברט זינתי נ' פקיד שומה באר שבע**, מיסים לג/3 (ספטמבר 2019) ה-22, נדון ערעור של אופה במקצועו, אשר ניהל בשנות המס הרלוונטיות שני עסקים: האחד, מאפיה לייצור דברי מאפה (פיתות, לחמניות, חלות וכד') ומכירתם ללקוחות מוסדיים; השני, שתי חנויות לממכר דברי מאפה ומוצרי חלב. היות וספרי המערער נפסלו, התבסס המשיב בקביעת המס על חוות דעת כלכלית מטעמו, אשר הביאה בכלל חשבון פחת בשיעור של 10%, בכל הנוגע לאפייה, על אף שהפחת הכולל על פי התדריך הכלכלי הענפי מסתכם ל-5% בלבד, ובית המשפט אימץ את עמדת המשיב וקבע **שיעור פחת של 10%**.

(ב) בע"מ (מח' י-ם) 415-07 **סאמר דוויק נ' מנהל מס ערך מוסף** (20.7.2011) נדון ערעור על דחיית השגה על שומת עסקאות שהוצאה למערער, אשר הפעיל מאפיית לחם, לאחר שנטען כי כמויות הקמח שנקנו על-ידי המאפיה לא תאמו את דיווחי פדיון המכירה של הפיתות שיוצרו מאותו קמח. צוין כי המאפיה ייצרה מדי יום כ-20,000 פיתות רגילות, ובנוסף לכך פיתות מסוג אש-תנור. בית המשפט נתן דעתו לשיעור הפחת וכך קבע: "... נראה כי לא חושב למערער 'פחת', אשר על-פי התדריך יש להעמידו על כ-5%, ובנושא זה מומחה המערער טען שמקובל ליסגור שומות בפחת של כ-10%. כאמור, בתצהיר המשיב המפרט את החישוב לא הייתה התייחסות לנושא הפחת. אני סבורה כי אי-ההתחשבות בפחת מחייבת התערבות



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מאי 2020

ע"מ 4177-08-17 שותפות "פיצה שמש" נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 4110-08-17 מוני שלום נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 51080-09-17 גיא שמש נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1

בית משפט זה, מה גם שהמשיב כלל לא הגיש סיכומים. לאור האמור, אני מקבלת את הערעור בחלקו, ומורה כי המשיב יפחית את השומה תוך התחשבות בפחת של 10% בכל אחת משנות המס הנדונות".

(ג) בע"מ (מח' חי') 1338-03-09 בוטרוס שאהין נ' פקיד שומה עכו (9.1.2012) נדון ערעור על שומות לפי מיטב השפיטה לעסק של מכירת פיתות ומאפים, בשנות מס שבהן נפסלו ספריו. חישוב השומה נעשה בהתבסס על קביעת פדיון ממכירת פיתות ולחמניות ביחס לקילו קמח. בכל הנוגע לפחת, טען המשיב כי הפחת המקובל בענף עומד על שיעור של 3% בייצור ו-2% במכירה ולגבי מוצרים שלא נתקבלה עבורם תמורה הועמד הפחת הכולל על 5%. לצד זאת, המשיב לקח בחשבון פחת של 12% בגין האיזוי באפייה. בפסק הדין צוין כי בית המשפט הנחה את המשיב במהלך הדיון לערוך חישוב מחודש, ובהתאם לזאת המציא המשיב חישוב מס חלופי לשנות המס שבערעור, שבמסגרתו הועמד הפחת על 8% (חלף 5%) ותוקנו נתונים נוספים.

94. כאמור, יניב יצחק מסר בעדותו, כי הוא פנה לתדריכים ענפיים קרובים נוספים, כגון קונדיטוריות, בטרם קבלת ההחלטה על שיעור פחת של 5%.

מעיון בתדריך הכלכלי של ענף הקונדיטוריות (מס/35) עולה כי נעשתה בו חלוקה בין פחת בחומרי הגלם לבין פחת במוצר הסופי. בכל הנוגע לפחת במוצרי הגלם, הבחין התדריך בין פחת בייצור ופחת באפייה. צוין כי הפחת בייצור נובע מקלקול ומשימוש בחומרים נלווים בייצור, כגון פיזור קמח על משטחי עבודה, שימון משטחים, שאריות במכונות, חתוך קצוות וכו', כאשר פחת זה הוערך ב- 2%-3%. בנוסף, הובא בחשבון פחת הנובע מאיזוי בעת האפייה, התלוי בסוג הבצק ומשך האפייה, בטווח של 8%-12%. בכל הנוגע לפחת ביחס למוצר הסופי, הרי שהוא הוערך ב- 2%-3%, בשל החזרות ומוצרים שאיבדו את טריותם. סה"כ מדובר אם כן בפחת בטווח של 12%-18%; ובממוצע – 15%.

מכאן, לא ברור כיצד התבסס המשיב גם על תדריך זה, כפי הנטען מטעמו, בהעמידו את שיעור הפחת בעניינם של המערערים על שיעור של 5% בלבד.





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מאי 2020

ע"מ 4177-08-17 שותפות "פיצה שמש" נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 4110-08-17 מוני שלום נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 51080-09-17 גיא שמש נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1

95. הנה כי כן, בהינתן כי ספרי מרבית המערערים נפסלו (המערערים 1 ו-3), כך שאין בנמצא פנקסים, שעל-פיהם ניתן להגיע לשומה מבוססת וריאלית, רשאי המשיב לערוך שומה לפי מיטב שפיטה, ולצורך כך לעשות שימוש בכלים שונים כדי לשאוף לתוצאה של מס אמת. לשם כך, שומה עליו להסתמך, בין היתר, על תדריכים כלכליים מתאימים, מדגמים, נתונים סטטיסטיים, מומחים, ידיעה מקצועית וניסיון, נתונים מקובלים בענף או השוואה לעסקים דומים אחרים וכיו"ב.

בע"א 6/83 יוסף שכטמן נ' פקיד שומה גוש דן, לט(2) 698 פס' 5 (1985), נקבע: "... מאחר שאין חשבוניות, אשר עליהם יכול פקיד השומה לבסס את מסקנותיו, עליו לפנות לתחשיב או לתדריך, ככינויו של התחשיב עתה, ולבסס מסקנותיו על דרכים חלופיות, שאינן יכולות להישען על נתונים מדויקים העולים מתוך הפנקסים. התחשיב הוא אמצעי חילופי הנובע מהעדרם של חשבוניות מסודרים ויש בו, באופן תאורטי לפחות, כדי לשמש דרך הנוחה למי שאינו רוצה לפרט את רווחיו".

בנסיבות שכאלה, על המערער מוטל הנטל להוכיח כי השומה שנערכה לו לפי מיטב השפיטה, המבוססת על תחשיב כלכלי, הינה מופרכת מיסודה, באמצעות ראיות אובייקטיביות ממשיות.

לצד זאת, ההלכה הפסוקה קובעת כי פסילת ספרי הנישום, ואף העדר קיומה של מערכת ספרים, אינה מביאה להתרת כספו של המערער ועל המשיב מוטלת החובה לערוך שומה באופן סביר והגיוני (ע"א 10088/09 מוחמד דגמין נ' פקיד שומה באר שבע פסקה יא (14.04.2011); ע"א 352/86 פקיד שומה פתח תקוה נ' אורן, פ"ד מד(2) 554, 559 (1990)).

עוד נקבע, לא אחת, כי "שומה לפי מיטב השפיטה צריכה להיות סבירה ובהתחשב בנתוני העסק הספציפי ובאופי העסק, על מנת שלא תהפוך שומה לפי 'מיטב השפיטה' לשומה לפי 'מיטב השחיטה' כמאמר ליצים" (ע"א 4779/09 סובחי שעבאן נ' פקיד שומה רמלה, פס' 16 (05.12.2011)). ובמקום אחר נקבע כי "על פקיד השומה להפעיל את סמכותו בקביעת שומה לפי מיטב השפיטה לא מתוך כוונה להעניש את הנישום, אלא מתוך חתירה לגביית מס אמת. גם בהעדר אסמכתאות, פקיד השומה אינו יכול לקבוע שומה באופן שרירותי" (ע"מ (מח' י-ם) 40960-06-12 עאמר חרחש נ' פקיד שומה ירושלים, פס' 22 (25.01.2015)).

בע"א 435/78 רוזנשטוק נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לה(4), 633, 638, נקבע: "ייתכן ששיטת התבססות על תחשיב אינה מושלמת, ומותירה לנישום זה או אחר מקום להוכיח, כי במקרהו המיוחד יש מקום לסטייה מסוימת בהתחשב בהוצאות מיוחדות, אותן חייב הנישום להוכיח,



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מאי 2020

ע"מ 4177-08-17 שותפות "פיצה שמש" נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 4110-08-17 מוני שלום נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 51080-09-17 גיא שמש נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1

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

96. במקרה דנא, המשיב עשה כאמור היקש כלשונו מתדריכים כלכליים ענפיים. ככלל, תדריך כלכלי ענפי הינו כלי עזר מועיל בידי המשיב לצורך קביעת שומת לפי מיטב השפיטה, בהעדר יכולת להסתמך על פנקסי העוסק, בהינתן כי הוא מבוסס על נתונים כלכליים של בתי עסק דומים באותו ענף. "בהלכה הפסוקה כבר נפסק לא אחת כי תדריך כלכלי של אגף מס הכנסה לגבי ענף כלשהו הוא בבחינת מורה דרך, אך אינו מחייב לא לכאן ולא לכאן" (עמ"ה (י-ם) 3013/96 קלוד רפאל ואח' נ' פקיד שומה ירושלים, מיסים יד/1 (פברואר 2000) ה-13).

המערער מצדו נושא על כתפיו את נטל השכנוע להוכיח נסיבות מיוחדות המצדיקות חריגה מהתדריך הכלכלי בעניינו, המובילות למסקנה כי שומת רשות המיסים אינה סבירה. אין די בתקיפה בעלמא של התדריך, אלא יש להציג מידע קונקרטי ותשתית ראייתית של ממש, כדי לערער ולו לכאורה, את הקביעות שבתדריך.

לצד זאת, בתי המשפט עמדו לא פעם על הבעייתיות שבהסתמכות על התדריכים הכלכליים כשלעצמם, 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 (1.7.2010)). כמו כן, ייתכנו מקרים בהם בענף מסוים, יש לנישום או עוסק ספציפי נסיבות מיוחדות, המצדיקות שלא לכלול אותו בתוצאות הסטטיסטיות הכלליות לאותו ענף, או למצער, לעדכן את התוצאות הכלליות בהתאם לנסיבותיו המיוחדות של העסק הספציפי הנידון (ע"א 535/81 ממנ נ' פ"ש טבריה, פ"ד (לט) (1) 757).

על כן, יש לזכור כי התדריך הכלכלי אינו חזות הכל ויש לעשות בו שימוש זהיר ומושכל, לצורך התאמת נתוניו לעוסק הנישום בכל מקרה והמקרה, בהינתן נתוניו הקונקרטיים. הדברים צריכים תמיד להיבחן לגופם.

97. בעניינם של המערערים במקרה הנדון, נמצא כי התדריך הכלכלי של ענף הפיצריות אינו מסייע בקביעת שיעור הפחת נשוא המחלקות, כפי שגם יניב יצחק הבהיר זאת בעדותו. לכן, נבחנו על ידו תדריכים כלכליים של ענפים קרובים, האחד מתחום אפיית הפיתות אשר הצביע על פחת בשיעור 5%; ואחר הנוגע לענף הקונדיטוריות אשר הצביע על פחת ממוצע בשיעור 15%. בנסיבות



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מאי 2020

ע"מ 4177-08-17 שותפות "פיצה שמש" נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 4110-08-17 מוני שלום נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 51080-09-17 גיא שמש נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1

אלו, ומהטעמים שמניתי לעיל, נמצא כי למאפיות הפיתות מאפיינים ייחודיים שונים מאלו של הפיצריות. יתר על כן, נמצא כי במקרים שנדונו בפסיקה, בנוגע למאפיות הפיתות, המשיב עצמו טען לשיעור פחת גבוה מזה המופיע בתדריך הכלכלי הרלוונטי. מנגד, לא נשמע כל טעם מדוע לא הושפעה קביעת המשיב ביחס לשיעור הפחת מהתדריך העוסק בקונדיטוריות, על אף שהפנה אליו.

אין חולק כי במצב שבו לא ניתן להסתייע בנתונים מתוך פנקסים קבילים, הרי שלא ניתן לקבוע את שיעור הפחת בדיוק מוחלט, ובקביעה שכזו שזור רכיב של אומדנה. במקרה דנא, נחה דעתי כי קביעת המשיב את שיעור הפחת, על בסיס תדריך כלכלי העוסק בענף אפיית הפיתות, ללא כל התאמה מתבקשת לנתונים הקונקרטיים של המערערים, החמירה עם המערערים בקביעת הפחת.

באתי אם כן למסקנה כי על פני הספקטרום שמצדו האחד ענף אפיית הפיתות ומצדו האחר ענף הקונדיטוריות, יש למקם את הפיצריות כדוגמת אלה של המערערים, בכל הנוגע לשיעור הפחת, בטווח שבין שני ענפים אלו, ולהעמידו בתוך בשיעור של 10%.

98. עתה, בהתחשב בקביעתי לעיל, אתן דעתי לטענות המערערים כי חוסר ניסיונם הניהולי בתחילת דרכם העסקית, ואבדן חומרי גלם בשל קלקולים חוזרים ונשנים במקרה, מצדיקים קביעת שיעור פחת מוגבר בעסקם ביחס לעסקים דומים אחרים.

(א) בנוגע לטענה בדבר חוסר ניסיון ניהולי ועסקי מצד המערערים, לא שוכנעתי שיש בנימוק האמור כדי להגדיל את שיעור הפחת בתחשיבי השומות. אמנם לכל פתיחת עסק חדש נלווים לעתים משגים ניהוליים העשויים לגרום במישרין או בעקיפין לבזבז תשומות. אולם, במקרה דנא מדובר בעסק שאינו מורכב במיוחד, אינו מחייב ניהול מקצועי ייחודי, ובכל מקרה ניתן ללמוד ולתקן את הדרוש תיקון ושיפור בתוך פרק זמן קצר.

אין זה סביר שתקלות בניהול חומרי הגלם, אך בשל חוסר ניסיון עסקי, נמשכו על פני תקופה ממושכת, ובכל מקרה לא הוצגו ראיות לכך שאופן הניהול בעסקים נשוא הערעורים שונה מאופן הניהול הקיים בפיצריות או בחנויות אחרות לממכר מאפים, שעליהם מבוססים התדריכים הכלכליים. למעשה, המערער 2 סתר בעדותו את טענת חוסר הניסיון העסקי הרלוונטי שנשמע מטעם המערערים, כך בלשונו:

ש. דיברנו קודם שאריה שמש הוא בעצם חבר שלך, הוא לא עזר לך לנהל את העסק?



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מאי 2020

ע"מ 4177-08-17 שותפות "פיצה שמש" נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 4110-08-17 מוני שלום נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 51080-09-17 גיא שמש נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1

ת: לא.

ש: לא התייעצת איתו?

ת: את רוצה שאני אספר לך סוד? אני הכנסתי אותו לעסק הזה, אז נראה לי שהוא היה צריך להתייעץ איתי אולי.

ש: אז אם הכנסת אותו לעסק הזה, בעצם לך יש ניסיון עסקי?

ת: מה זאת אומרת ניסיון עסקי? בלהכין פיצות, אני עבדתי 5 שנים בפיצות לפני זה.

ש: עבדת 5 שנים בפיצות לפני זה?

ת: כן.

ש: לפני שנכנסת לעסק?

ת: לפני שנכנסתי לעסק, לפני שפתחתי עסק עבדתי בלהכין פיצות" (עמ' 86 לפרוט').

ואילו המערער 3 אישר בעדותו כי הוא עצמו אמנם לא ידע להכין פיצות, אך הוא שימש כ"שותף שקט" בעסק, לאחר שקיבל את הזיכיון מאחיו, אריה שמש, שהינו הבעלים של רשת "פיצה שמש" (עמ' 62 לפרוט').

הנה כי כן, בהעדר ראיות אובייקטיביות לכך ששיעורי הפחת היו גבוהים יותר באופן חריג בחודשים הראשונים לפעילותם של המערערים, לצד עדותו של המערער 2 שסתרה את הטענה בדבר העדר ניסיון עסקי, אין בידי לקבוע כי שיעורי הפחת בפיצרות שניהלו המערערים היו גבוהים מהרגיל, ולבטח שלא לאורך זמן, באופן המצדיק החרגתם מהכלל.

(ב) טענה נוספת שנשמעה בנוגע לשיעור הפחת הינה כי קלקולים מרובים, שפקדו את המקרר החדש שרכשו המערערים, גרמו להם לאבדן משמעותי של חומרי גלם, כגון בצקים וגבינות.

בהקשר זה מסר המערער 3 כי בתחילת הדרך, בטרם התקינו במקום ונטה ומזגן, החום שבקע מתנור האפייה גרם לקלקולים מרובים במנוע המקרר. מעדותו עלה כי דובר בקלקולים חוזרים ונשנים, בתדירות של 2-3 מדי חודש, למשך מספר חודשים. ולאחר שהתקינו ונטה, פחתה תדירות הקלקולים לאחת לחודש (עמ' 56-57 לפרוט').

גם המערער 2, אשר מסר את עדותו מיד לאחר המערער 3, תמך בדברים, ואמר: "כמו שחברי אמר מקודם, ... על התקופה היא אנחנו גם עבדנו עם תנורים שהיו מוציאים הרבה יותר חום מאשר היום, ... וכשהמקרר מגיע לטמפרטורה מסוימת, בגלל שהתנור



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מאי 2020

ע"מ 4177-08-17 שותפות "פיצה שמש" נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 4110-08-17 מוני שלום נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 51080-09-17 גיא שמש נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1

נדלק, אז הוא מתחמם ויש לנו בפנים דברים שצריכים קירור, אז היו נוזלים לנו בצקים, רטבים היו מתקלקלים לנו, גבינות, כל מה שיש במקררים. ... ש. כל כמה זמן היו מתקלקלים המקררים? ת. פעמיים שלוש בחודש לפחות, גם היום זה ככה, רק שהיום זה טיפה פחות. זה בכל פיצרייה, בכל בית עסק שיש בו תנורים זה ככה, המקררים נורא מתאמצים" (עמ' 73 לפרוט').

ברם, במסגרת ההודעה באזהרה שנגבתה מהמערער 2 ביום 7.3.2016, היינו בשלב החקירה טרם הוצאת השומות, הוא נשאל על אודות סוגי הפחת בפיצרייה; וכך השיב: "אחת לשבוע מתייבשים כ-24 כדורים בגלל המאוורר במקרר ההפשה. לפעמים קורות הפסקות חשמל ואז בבוקר הכל מתקלקל, גם הבצק, גם הגבינה, גם התוספות, לפעמים מקרר מתקלקל" (מש/13).

ואילו, המערער 3 מסר במהלך ההודעה באזהרה שנגבתה ממנו ביום 28.3.2016, במענה לשאלה נשאל אף הוא על אודות סוגי הפחת הנפוצים בפיצרייה; וכך השיב: "מספר פעמים היו לי קפיצות של חשמל אבל לפני כשלושה חודשים התקנתי מכשיר שמודיע לי על קפיצות חשמל...". בהמשך נשאל האם חומרי הגלם מאוחסנים בפיצרייה, והשיב: "לא. הבצק והגבינות נמצא במקפיאים בפיצרייה. השימורים נמצאים חלקם בפיצרייה וחלקם במחסן... (מש/14).

הנה כי כן, בעוד שהמערערים בעדויותיהם בבית המשפט הדגישו את הקלקולים הרבים שפקדו את המקרר, בתדירות חריגה של 2-3 פעמים לחודש, בחודשים הראשונים שלאחר רכישתו, בעטיו של החום המופץ מתנור האפייה, ואף לאחר שרכשו מאוורר (ונטה) התמודדו עם קלקול בתדירות של אחת לחודש, נמצא כי בהודעותיהם באזהרה בפני המשיב הם כלל לא מסרו על קלקולים חוזרים במנוע המקרר בשל החום המופץ מהתנור. ודוקו, המערער 2 מסר אמנם כי "לפעמים מקרר מתקלקל", אך סיפר על הפסקות חשמל במהלך הלילות. המערער 3 מצדו כלל לא הזכיר בהודעתו קלקול של המקרר, וזאת גם כשנשאל על אחסון חומרי הגלם. המערער 3 דיווח גם הוא על "קפיצות" באספקת זרם החשמל, כשברי כי הן מתרחשות בזמן שהפיצרייה סגורה, כך שתנור האפייה אינו פועל.

המערערים לא הציגו ראיות אובייקטיביות לתמיכה בטענתם כי קלקולים מרובים במקרר, אילצו אותם להשליך חומרי גלם רבים, הנשמרים בקירור (בצקים, גבינות, רטבים וכד'), בתדירות של 2-3 מדי חודש. בהקשר זה, דווקא המבקר מטעם המשיב, מר יקיר עמר, פנה לספק שמכר למערערים את המקפיא/מקרר, כפי העולה ממזכר שערך ביום 23.3.2016



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מאי 2020

ע"מ 4177-08-17 שותפות "פיצה שמש" נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 4110-08-17 מוני שלום נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 51080-09-17 גיא שמש נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1

(מש/4). ממזכר זה עולה כי חברת "אקטיב שף לייק" מכרה למערערים את המקפיא, ונציגה אישר בשיחה טלפונית עמו מיום 22.3.2016, כי אכן "היו מצבים שבהם נשלח טכנאי לתיקון המקפיא אולם מאחר והדבר היה בתוקף האחריות לא נגבו דמי טיפול". בנוסף ציין נציג החברה שהוא עובד מול טכנאים פרטיים ואין ברשותו רישום של תאריכי הביקורים אצל המערערים.

בהינתן טענת המערערים לקקוליס בקירור בתדירות כה חריגה של 2-3 מדי חודש, אשר גרמו לכאורה לנזק של ממש, בעקבות זריקת כל תכולת חומרי הגלם הנשמרים בקירור לעתים כה קרובות, הרי שמצופה כי יהא בידי המערערים אסמכתאות כלשהן או תכתובות מזמן אמת או כל ראייה אחרת המצביעה על תדירות התיקונים בעסקם, ובהקשר זה אין זה משנה אם דובר בתיקונים שבמסגרת האחריות. יתר על כן, אבדן כל חומרי הגלם באחת, באופן לא צפוי, לבטח הצריכה קנייה מיידית של חומרי גלם על מנת להפעיל את הפיצרייה ולייצר פיצות. גם בקשר לכך לא הוצג תיעוד השלכת חומרי הגלם או אסמכתאות בדבר רכישה מיידית של חומרי גלם לצורך הפעלת הפיצרייה. למותר לציין כי נטלי הבאת הראיות והשכנוע מוטלים על כתפי המערערים ולא ניכר כי נעשה על ידם מאמץ כלשהו להצגת ראיות או איתור עדים בקשר לכך.

הנה כי כן, משלא נשמעה גרסה אחידה מטעם המערערים לאורך שלבי ההליך, מבלי שנשמע הסבר לכך, ובהעדר ראיות אובייקטיביות לתמיכה בטענתם, מקובלת עלי החלטתו של יניב יצחק בהשגות בהקשר לכך, ולא שוכנעתי כי המערערים עמדו בנטל ההוכחה לשכנע יש מקום להגדלת הפחת בעסקם, מעבר למקובל בענף.

99. מכל המקובץ, אני קובע כי שיעור הפחת הנוגע לכמויות הבצק ששימש בייצור הפיצות, יועמד על 10%, בכל אחת משנות המס נשוא השומות ביחס לכל אחד מהמערערים.

### מבצעי מכירת פיצות מוזלות

100. מחלוקת נוספת הדרושה הכרעה היא מהי התקופה המצרפית במשך כל שנה, שבמהלכה מכרו המערערים פיצות מוזלות, במסגרת מבצעי מכירות של שתי פיצות תמורת 30 ₪, בעוד שברגיל נמכרה פיצה אחת תמורת 20 ₪. מדובר על מבצע של: "פיצה שנייה ב-10 ₪" (להלן: "המבצע").



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מאי 2020

ע"מ 4177-08-17 שותפות "פיצה שמש" נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 4110-08-17 מוני שלום נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 51080-09-17 גיא שמש נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1

101. במסגרת השומה נשוא ההשגות, וכך גם בהחלטות שנתקבלו בהשגות, נלקח בחשבון כי המבצע נמשך מדי שנה על פני תקופה מצרפית של חודש ימים. לכן, בתחשיבי השומות שקבע המשיב, הובא בחשבון כי כמות כדורי הבצק שנצרכה בייצור הפיצות שנמכרו במסגרת המבצע הינה  $1/12$  מסך כדורי הבצק שנצרכה בייצור מדי שנה (לאחר הפחתת הפחת בייצור). יוצא אם כן כי  $1/12$  מסך הפיצות מדי שנה נמכרו תמורת 15 ₪ ליחידה; והיתרה,  $11/12$  מסך הפיצות כל שנה, נמכרו תמורת 20 ₪ ליחידה, ובדרך זו התקבלו סך ההכנסות ממכירת פיצות מדי שנה.

102. המערערים טענו בכתב הסיכומים כי המבצע נמשך במצטבר סך של 6 חודשים מדי שנה. כלומר מחצית מכמות הפיצות השנתית נמכרה במסגרת המבצע תמורת 15 ₪ ליחידה, ומחצית תמורת 20 ₪ ליחידה. נטען כי המערערים נקטו במדיניות שיווק אגרסיבית על מנת לחדור לשוק, ולכן קיימו את המבצע לתקופות ממושכות.

במסגרת השומות בהסכם, סוכם עם אבי יהלום על משך תקופת המבצע, באופן מצטבר בכל שנה, כדלקמן: למערערת 1 – שישה חודשים מדי שנה בשנות המס הרלוונטיות; למערער 2 – שישה חודשים בכל אחת מהשנים 2012-2013, ואילו בשנים 2014-2015 נלקח בחשבון כי  $2/3$  מהפיצות נמכרו במבצע, כלומר שמונה חודשים בשנה; למערער 3 – חמישה חודשים בשנה.

במסגרת הצעות ההנהלה, באמצעות חיים טמיר, הובא בכלל חשבון כי מבצעי מכירות הפיצות נמשכו על פני 3 חודשים מדי שנה ביחס לכל אחד מהמערערים.

103. במסגרת ההחלטה בהשגה הותרה על כנה בתחשיב השומה ההחלטה להכיר במבצע למשך חודש אחד מדי שנה, ביחס לכל אחד מהמערערים. החלטה זו נומקה בכך שהמערערים לא הוכיחו את משך תקופת המבצעים, כאשר לשיטת המשיב ניתן היה לעשות כן באמצעות סרטי קופה בהם ניתן היה לראות מכירות בתקופת מבצעים. כמו כן, נטען כי הפיצריות נשוא הליך זה הן חלק מרשת פיצריות, כך שמצופה מהמערערים להציג ראיות התומכות בקיום מבצע ברשת בכללותה.

104. יש לציין כי במסגרת ההשגה נטען כי המערערים נקטו במבצעים למשך תקופות ארוכות, עקב תחרות קשה ותמידיית עם פיצריות רבות שנפתחו באזורם. נטען כי המערערים הוכיחו את קיומו של המבצע באמצעות הצגת עלונים ("פלאיירים"), אשר חולקו בתיבות הדואר, וכי נעשה שימוש בשילוט גדול בפיצרייה על מבצעי הפיצות.

יש להדגיש כי במסגרת ההשגות נטען ביחס למערערים 1 ו-2 כי "החלוקה הייתה כדלקמן: 60% מהמכירות היו במחיר רגיל בסך 20 ₪ כולל מע"מ ו-40% מהמכירות היו במחירי מבצע 10 ₪



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מאי 2020

ע"מ 4177-08-17 שותפות "פיצה שמש" נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 4110-08-17 מוני שלום נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 51080-09-17 גיא שמש נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1

**כולל מע"מ**. מתחשיב שצורף להשגות אלה עולה כי הובא בחשבון כי בכל שנה, 40% מהפיצות נמכרו תמורת 10 ש"ח ו-60% מהפיצות נמכרו תמורת 20 ש"ח. הווה אומר, המבצע נמשך לכאורה על פני קרוב ל-10 חודשים מדי שנה.

ואילו ביחס למערער 3 נטען כי עסקו נפתח בספטמבר 2014 למשך 8 חודשים, באופן שעד לסוף אותה שנה הוא מכר פיצות רק במסגרת המבצע (כך ש-50% מהפיצות נמכרו תמורת 10 ש"ח), וביתרת התקופה, בשנת 2015, נמכרו כ-30% מהפיצות תמורת 10 ש"ח ו-70% מהפיצות נמכרו תמורת 20 ש"ח.

105. יואל אסולין סיפר בעדותו, בקשר לקיום המבצעים, בין היתר כך:

**"לפחות 40 אחוז מהתקופה במשך שנה, בין 40 ל-50 אחוז, לפי מה שאני הבנתי מאנשים, היו במבצעים. כל הזמן, כל יום שני וחמישי היה מסביבם 3, 4 פיצריות שכל הזמן הם ראו, עושים ככה, אפילו קרטונים הם היו שמים, כן? היום מבצע, היום מבצע, היום מבצע" (עמ' 38 לפרוט').**

יואל אסולין מסר בעדותו כי המערערים היו רשאים להחליט באופן עצמאי אימתי לקיים מבצע, ובהקשר זה הם כלל לא היו מחויבים לרשת הפיצות עצמה, כך שכל אחד התנהל באופן עצמאי. **"הם רשת שלא מחויבים לרשת מתי לנהל את המבצע. הם לעצמם, הוא בתוך העסק, הוא לעצמו" (עמ' 38 לפרוט').** ובהמשך: **"ש: אין מחויבות למבצעים ברשת? ת: מה שאני יודע, שכל אחד יכל לעבוד באופן עצמאי ולקבוע לעצמו את המבצע, את תאריך המבצע וכמה זמן המבצע. לא היו צריכים לקבל אישור על הדבר הזה" (עמ' 43 לפרוט').**

להוכחת קיומם של המבצעים הציג יואל אסולין עלון (להלן: **"פלאייר"**), שהמערערים נהגו להפיץ כל אימת שפתחו במבצע. על גבי הפלאייר נכתב בין היתר: **"פיצה שמש"**, **"רשת פיצריות בפריסה עצמית"** מוכרת מגש פיצה תמורת 19.90 ש"ח ומגש פיצה שני ב-10 ש"ח. **"מגוון תוספות לבחירה ב-5 ש"ח (מש/1)**. בנוסף לכך נטען כי נעשה שימוש בשילוט מקומי על גבי קרטונים על אודות קיום המבצע.

לצד זאת, יואל אסולין אישר בעדותו כי אין תיעוד של מועדי המבצעים ומשכם; וכך מסר בין היתר: **"אין לנו תאריכים, אין לנו זמנים" (עמ' 40-41 פרוט').**





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מאי 2020

ע"מ 4177-08-17 שותפות "פיצה שמש" נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 4110-08-17 מוני שלום נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 51080-09-17 גיא שמש נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1

106. המערער 3 סיפר בעדותו כי המבצע של פיצה שניה ב-10 שנה הפך למעשה לחלק מהמותג של פיצה שמש, ונעשה בו שימוש תדיר על מנת להגביר את המכירות ולעמוד איתן כנגד המתחרים באזור.

וכך מסר בעדותו: "... אני זוכר תמיד היה את הגל הזה שכל הלקוחות בבת ים יודעים שפיצה שמש זה מגש שני ב-10, זה משהו שכאילו עד היום, ...". "זה לא תמידי, אבל המון המון המון היינו עושים את זה. זה היה קטע שלנו, כזה גימיק כזה שאנחנו יודעים שנעשה את זה השבוע אנחנו נמכור הרבה, ועם המתחרים שיש לנו בעשרים שקלים שם לא הייתה ברירה, כאילו, ...". "עכשיו, אם אני עושה, אני עושה לדוגמה לשבועיים, מפסיק, ... ואז מפסיקים לשבוע ואז אחרי זה עוד פעם עושים" (עמ' 58-59 לפרוט').

בחקירתו הנגדית העריך המערער 3 כי המבצעים נמשכו על פני כ-6 חודשים בכל שנה (עמ' 65 לפרוט').

107. בהתייחס לפלאיירים ציינו המערערים 2 ו-3 כי לא נקוב בהם תאריכי תחילת וסיום המבצעים, משום שהם החליטו לקיים את אותם מצבעים, מעת לעת, ללא תכנון מראש.

וכך הסביר המערער 3: "כן, אבל אם אני אעשה עכשיו תאריך על הפלאייר, הזמנתי 10 אלף פלאיירים, אני שם אותם, מחלק 2,000, בא לי, נרגעה תקופה, עושה עוד הפעם. איך אני ארשום תאריך עד לתאריך ככה וככה כשכבר יעבור התאריך הזה?" (עמ' 68 לפרוט')

המערער 2 הבהיר עדותו: "אני גם אחדד את מה שאתם דיברתם מקודם על המבצעים, עם התאריכים. אנחנו למשל היינו מייצרים, אומרים לבית דפוס 'תייצר לנו בסביבות ה-50 אלף פלאיירים', הדפיס, כמו שהם הציגו לך, והיינו מחלקים, נגיד, 10 אלף רק באזור שלנו, מסיימים עם זה, אחרי חודש מחלקים עוד פעם עוד 10 אלף. ... לא הוצאנו תאריך על כל פלאייר" (עמ' 74 לפרוט'). ובהמשך: "אני הייתי מזמין כמות של פלאיירים ללא תאריך, וכל פעם שאני מרגיש שאני צריך לעשות מבצע אני משחרר את הפלאיירים" (עמ' 83 לפרוט').

108. המערער 3 מסר בעדותו כי לצורך קיום המבצע ומשכו הוא לא היה תלוי ברשת הפיצות כולה, והדגיש כי אחיו, אריה שמש, הינו בעלי הרשת, כך שהיה לו חופש פעולה. ובמילותיו: "כל אחד עושה מה שבא לו. אם אני רוצה למכור בשקל אני אמכור בשקל. ... אני מחליט לעשות מבצע, באותו רגע אני עושה, לא שואל אף אחד. גם אם היום אני ארצה לעשות מגש ב-5 שקלים, אני



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מאי 2020

ע"מ 4177-08-17 שותפות "פיצה שמש" נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 4110-08-17 מוני שלום נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 51080-09-17 גיא שמש נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1

לא שואל אף אחד. הרשת הזאת יש לה המון סניפים, אבל זה עדיין אחי לא, זה לא ארומה" (עמ' 59 לפרוט').

המערער 2 הוסיף בעדותו, בכל הנוגע לרשת הפיצות, כך: "אני פתחתי את הסניף השני, זה עוד לא היה רשת. אתם אומרים כל הזמן לדבר על התקופה ההיא, אבל אתם מייחסים את זה להיום. אז זה לא היה רשת, אז אני הייתי הסניף השני. את חוזרת על המילה רשת, רשת זה כמה סניפים, אני הייתי הסניף השני שפתח, הראשון היה אריק, ואנחנו באנו מאותו תחום של פיצות. ... אין מבצעים שהם מחליטים לגביהם, ... סתם דוגמה, כאשר אני פתחתי את העסק באנה פרנק, אני מהיום הראשון הייתי ב-10 שקלים מגש שני, מהיום הראשון שפתחתי למשך חודשים ארוכים, עד שהפיצה שרצתה להזיק לי בפרנסה, כביכול, לא להזיק לי, פשוט הרים ידיים והלך. בינתיים אני הפסדתי הרבה בשביל, את יודעת, להתיש אותי,..." (עמ' 77 לפרוט').

בכל הנוגע למבצעים בפיצרייה שהקים המערער 2 ברח' אנה פרנק בבת-ים, הוא חידד בחקירתו הנגדית כך: "ביום שאני פתחתי, אמרתי לך, מהיום הראשון אני הייתי עם מגש שני ב-10 שקלים, מהיום הראשון, בלי בכלל ויכוחים, לפחות חצי שנה קדימה..." (עמ' 82 לפרוט'). אך בהמשך עדותו אישר המערער 2 כי אין בידו תיעוד להציג בדבר משך מבצעי המכירות בפיצרייה.

109. המשיב כאמור הכיר בקיום המבצע, אך למשך חודש אחד בלבד, מדי שנה. בהקשר זה הסביר יניב יצחק את החלטתו, בין היתר, כך: "אני הייתי מצפה שיהיו אסמכתאות להם, אוקיי? המערערים לא הציגו לתקופת המבצעים, למעט פלאייר ללא תאריך, עליו לא יכולתי להסתמך. כמו כן, הם טענו שבתקופת המבצע היו מציבים שלט קרטון ושלטים בעסק כי קיים מבצע, וגם זה היה ללא אסמכתאות. במסגרת הדיונים בהשגה אני כן ביקשתי להביא כל מיני דברים שמניחים את הדעת, כמו סרטי קופה, על מנת להניח סבירות כזאת או אחרת לגבי תקופות, וגם פה אני רוצה לפרט, זו לא הייתה המטרה להראות 30 שקלים, אבל ככל ואני רואה ש-30 ומשהו שקלים באופן עיתי, כי מי שקונה את הפיצות האלה הם קונים מגשים ותוספת של שתייה או משהו כזה, יכל באמת אולי להניח את הדעת. אני ביקשתי גם לבקש חשבוניות של הוצאות פרסום, אם היו פלאיירים ורכישה של המון פלאיירים, ביקשתי וגם את זה לא קיבלתי ... על אף שלא הוצגו אסמכתאות שתומכות בעניין של המבצעים ולאור העובדה שהם באמת חלק מרשת שלפחות בהתוויה שלי של רשת ובהתוויה של המגזר העסקי, ככלל, רשת שומרת על איזושהי פורמליות מסוימת ורוצה ליצור איזושהי דינמיקה, אם לא אז היא לא נחשבת רשת, וככל והיה מבצע, שאני בעמדת שלי לא ידעתי על קיום כאלה של מבצעים, אז הייתי מצפה לקבל איזושהו מסמכים התומכים. על אף כל זאת, התרנו, אני חושב שאפילו לפני משורת



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מאי 2020

ע"מ 4177-08-17 שותפות "פיצה שמש" נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 4110-08-17 מוני שלום נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 51080-09-17 גיא שמש נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1

הדין, חודש אחד, כי ככל ואין אסמכתאות, אז עם כל הכבוד, עם כל הכבוד, לא ניתן לבוא ולהוכיח שאכן היו מבצעים, ולאור העובדה שזה משתנה, ובהשגה היו תקופות שהן לא הגיוניות... (עמ' 117-118 לפרוט').

110. הנה כי כן, מהעדויות שנשמעו לפני, נחה דעתי ולמעשה אין חולק, כי המערערים הנהיגו מעת לעת מבצעי מכירות, במהלכם נמכרו שתי פיצות תמורת 30 ₪ (במקום 40 ₪), לא כולל תוספות. המחלוקת נסובה אפוא לגבי שאלת פרק הזמן המצטבר לקיום המבצע מדי שנה. במצב דברים זה, אופי המבצע, הגמישות שבה הוחלט עליו, כמו גם על סיומו ותדירותו, ללא כל תכנון או אסטרטגיה שיווקית סדורה כלשהי, ובהתחשב בחלוף הזמן ובהפסקת הפעילות של הפיצריות, מובנים לדידי הקשיים בהם נתקלו המערערים בהבאת ראיות הנוגעות למועדי המבצעים ולמשכם.

מצאתי את עדויותיהם של המערערים כמהימנות ושוכנעתי מדבריהם כי הם אכן הנהיגו מבצעי מכירות של פיצות מוזלות באופן עצמאי, בתדירות גבוהה, לעתים באופן ספונטני, ללא הכנה מראש ושלא באופן מסודר, מבלי שחלו עליהם מגבלות כלשהן בשל שייכותם לרשת פיצריות. מדובר במבצע שהפך למזוהה עם הפיצריות של המערערים וכחלק ממיתוגם. דבר המבצע הופך באמצעות חלוקת פלאייר בסביבה הקרובה, לצרכנים פוטנציאליים ובתיבות הדואר, וכן באמצעות שילוט על גבי פלקטים שנתלו במקום. העובדה כי בפלאייר לא צוינו תאריכים או פרקי זמן למבצע מחזקת את גרסת המערערים כי הם לא הגבילו עצמם לטווח זמנים מוגדר לקיום המבצעים, תחילתם וסיומם. יתר על כן, עצם החזקת הפלאייר הקנתה לכאורה למחזיק בו זכות ליהנות מהמבצע, בכל עת שיחפוץ.

בנוסף לכך, סבורני כי מעיון בסרטי הקופה הרושמת לא ניתן היה להתחקות כנדרש אחר מכירת הפיצות בתקופת המבצעים, שכן די בכך שנמכרו שתי פיצות עם תוספת אחת על כל אחת מהן, או שתי תוספות רק על אחת מהן וכד', בכדי שמחירן יהא זהה לזה של שתי פיצות במחיר מלא ללא תוספות (בהינתן שעלות כל תוספת לפיצה הינה 5 ₪). בנוסף לכך רכישת שתייה או מוצר אחר, היה בה כדי "לטשטש" את העקבות של מכירת שתי פיצות במחיר של 30 ₪.

בהקשר זה, מקובל עלי הסברו של יואל אסולין, כך בעדותו: "הם ציפו לראות 30 שקלים, אבל בחיים זה לא יכול להיות 30 שקלים, למה? תמיד בנאדם לוקח עוד שתייה, עוד תוספות, עוד כל מיני דברים כאלה שאני לא יכול להצביע להם על 30 שקלים, למה התוספות עלו עוד כסף, השתייה עוד כסף, אז הם רצו לראות או 20 או 30. אמרתי להם 'אין דברים כאלה, כמעט לא תראו הרבה, אתם תראו דברים מעורבבים'" (עמ' 42 פרוט').



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מאי 2020

ע"מ 4177-08-17 שותפות "פיצה שמש" נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 4110-08-17 מוני שלום נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 51080-09-17 גיא שמש נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1

111. עם זאת, מבצע כמבצעי מכירות הינו מטבעו זמני או למצער מוגבל לפרקי זמן קצובים. מכאן, ובהעדר ראיות אובייקטיביות, אין בידי לקבל את טענת המערערים כי תקופת המבצע המצטברת הגיעה מדי שנה לכדי מחצית השנה ויותר. במצב דברים שכזה, המבצע שהינו בחזקת "חריג" הופך ל"כללי". מנגד, נחה דעתי כי המשיב קיפח את המערערים בקביעותיו בשומה ובהשגה, ובהקשר זה יש לציין לזכותו של יניב יצחק כי בעדותו לא פסל את האפשרות שהיה נכון להביא בחשבון פרק זמן ארוך יותר של המבצע במסגרת פשרה.

112. סוף דבר, נוכח הקושי לתור אחר פרקי הזמן של המבצעים, ובהינתן כי נטל ההוכחה מוטל על המערערים, לצד ההבנה לקשיים האובייקטיביים להוכיח זאת, ועל מנת לחתור לשומת אמת ככל הניתן, ובהינתן כי שוכנעתי מדברי המערערים בדבר קיום מבצעים לעתים קרובות, הגעתי למסקנה כי על דרך האומדנה יש להביא בתחשיב שומות המערערים כי: **60% ממכירות הפיצה היו במחיר רגיל בסך של 20 ₪ כולל מע"מ ו-40% מהמכירות היו במחירי מבצע בסך של 15 ₪ כולל מע"מ**, ביחס לכל אחד מהמערערים, בכל אחת משנות המס נשוא השומות.

### על כדורי בצק ושאר תוספות

113. בשנת 2012 המערערת 1 ייצרה חלק מכדורי הבצק שיועדו לאפיית הפיצות בכוחות עצמה מחומרי גלם שרכשה. יתר כדורי הבצק ששימשו אותה בשנת 2012 ובשנות המס שלאחר מכן נרכשו על ידה ממפעל רשת "פיצה שמש", במסגרת ערכות שכללו כדור בצק מוכן (במשקל 500 גרם), גבינה ותבלין לפיצה. בהחלטת המשיב בהשגה נכתב בהקשר זה כי בהתאם לתדריך הכלכלי נמצא כי בייצור בצק לפיצה כמות הקמח המקובלת נעה בין 450-550 גרם, בעוד שהמערערת 1 טענה כי ייצרה את כדורי הקמח מ-600 גרם קמח. המשיב ציין בהחלטתו כי לפני משורת הדין, ולמרות שמדובר בחלק מרשת ארצית הוחלט לבצע בתחשיב תנועה כמותית בהתאם ל-550 גרם קמח לכדור בצק. על בסיס זאת, במסגרת התחשיב שנערך למערערת 1 ביחס לשנת 2012 הובאו בחשבון 17,324 כדורי בצק שנוצרו על ידה ו-10,621 כדורי בצק שרכשה מהרשת. סה"כ 27,945 כדורי בצק לפני פחת.

114. במסגרת כתב הערעור טענה המערערת 1 כי חישוב לפי 600 גרם קמח לכדור בצק הוא התחשיב הנכון, מבלי שפירטה או נימקה.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מאי 2020

ע"מ 4177-08-17 שותפות "פיצה שמש" נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 4110-08-17 מוני שלום נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 51080-09-17 גיא שמש נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1

115. המערער 3 נשאל בסוגיה זו בעדותו ואישר כי הערכה שנרכשה מהרשת כללה כדור בצק מוכן במשקל 500 גרם (עמ' 63 לפרוט'). בהמשך עדותו תיקן ל-"500, 600", אך סייג עצמו והבהיר: "בקמח אני פחות התעסקתי כי אני הייתי השותף השקט ומוני עשה את זה" (עמ' 71 לפרוט').

ואילו המערער 2, אשר נשאל על כך רק בחקירתו הנגדית, פירט כדלקמן: "היה לי מלוש, בערך כזה גודל, הייתי מפיל לתוכו שני שקי קמח של 18 קילו כל אחד, כן? שם מים, שם שמן, המלוש, זה מוכן, הוצאתי את זה לפיילה, חתכתי, שקלתי, בין 550 ל-600 גרם כל כדור, ככה זה הייתה גם ההוראה לעובד שאיתי, כמוכן, לא פחות מ-550 ל-600 גרם. הכדור כולו. ש: זה אחרי ששמת את המים ואת, ת: כן, אחרי שהבצק מוכן." (עמ' 79 לפרוט').

ברי אם כן כי ככל שכדור בצק שקל בין 550 ל-600 גרם, הרי שכמות הקמח ב"כדור" פחותה מזו, בהינתן שמוסיפים לתערובת מים ושמן.

116. עוד יש לציין כי במסגרת השומות בהסכם, אשר היו מקובלות כאמור על המערערים, הובאו בחשבון 29,787 כדורי בצק ביחס למערערת בשנת 2012, כפי השומה בשלב א', לעומת 27,945 כדורי בצק כפי שהובאו בחשבון בהחלטת המשיב בהשגה (הכל לפני פחת). מכאן יוצא כי ההחלטה בהשגה הטיבה עם המערערת 1 בקביעת כמות כדורי הבצק לשנת 2012, מבין כל יתר התחשיבים.

117. יתר על כן, המערערת 1 לא שבה על טענתה בקשר לכמות כדורי הבצק בכתב הסיכומים מטעמה, כך שעל פני הדברים זנחה טענתה בהקשר זה.

118. מכל המקובץ, המערערת 1 לא עמדה בנטל ההוכחה לביסוס טענתה כי יש לזקוף לטובתה הכנת כדורי בצק מ-600 גרם קמח, ובכל מקרה קביעת המשיב בהשגה בהקשר זה מיטיבה עם המערערת 1, אף יותר מהתחשיב נשוא השומה המוסכמת.

מכאן, מקובלת על קביעת המשיב בהשגה בכל הנוגע לכמות כדורי הבצק וכמות הקמח שנצרכה לשם כך, כפי שנומקה בעדותו של יניב יצחק, כדלקמן: "כן, כמו שאמרתי, קודם כל, לאורך הפעילות הרגילה שלהם הם בעצם מכרו בצק, הם מכרו כדורי בצק כשכדור בצק, כולל כל המרכיבים, היה 500 גרם, אוקיי? מכאן שההנחה הסבירה היא כי כדור בצק שיוצר מקמח מכיל 500 גרם, בהתאם לערכות שהם קיבלו, לפחות, סליחה, לפחות, פחות מ-500 גרם, כי יש מרכיבים נוספים, ולאור זה שבאמת הם עבדו, וגם נאמר פה בעדות קודם, שהיה, שהם עבדו על אותו מתווה, אז בהנחה שאכן היה 500 גרם, אז הם אמורים להמשיך עם זה. על אף זאת,



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מאי 2020

ע"מ 4177-08-17 שותפות "פיצה שמש" נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 4110-08-17 מוני שלום נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 51080-09-17 גיא שמש נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1

על אף זאת, התרתי פחת של 500, התרתי, סליחה, כמות של 550 גרם, אמרתי סטיית תקן של 10 אחוזים יכולה לנבוע מדרך זו או אחרת, וגם במקרה הזה באתי לקראת המערערים" (עמ' 118 לפרוט').

119. עוד יצוין ולו למען הסדר הטוב, כי בבניית השומה הובאו בחשבון גם תוספת מחזור בשל תוספות לפיצה (גבינה בולגרית, זיתים, בצל וירקות נוספים), על בסיס שקילה פיזית בעסק ותחשיב על פי כמות קניות התוספות מהספקים של המערערים. בנוסף הובא בחשבון מכירת משקה טרופיות שנקנו מהספק, גביעי רטבים וכד'.

כאמור, הצדדים מיקדו את המחלוקות ביניהם ביחס לשיעור הפחת בייצור הפיצה ולמשך תקופות המבצעים, כך שיתר רכיבי תחשיבי השומה, לרבות חישובי התוספות והמשקאות, נותרו ללא עוררין ולא פורט דבר בעניינם בכתבי הערעור. אמנם, בסיכומי המערערים נשמעה הטענה כי הוכח על ידם כי "לא ניתן לבצע היקש מבדיקה מקדמית אחת ביחס לתוספות הנדרשות להכנת פיצה פלונית בנקודת זמן X, ולגזור ממנה תחשיבים מדויקים למשך שנים קדימה". נטען כי יתכן ועובד אחד יהיה "נדיב" בפיזור התוספות על גבי הפיצה, בעוד שעובד אחר יהיה "חסכן". ברם, טענה זו נותרה תלויה על בלימה מבלי שהונחה תשתית ראייתית קונקרטית להוכחת התוספת למחזור בגין תוספות אלו או מכירת המשקאות. מכאן, לא מצאתי להתערב ברכיבים אלו שבתחשיבי השומות.

### שומת העוגיות

120. במהלך השנים 2011-2013 המערער 3 ניהל עסק של אפיה וממכר עוגיות יבשות, ברח' שמעון ישראל 4 בראשון לציון (ובשנים 2014-2015 עסק בפיצרייה שברח' אנה פרנק 29 בבת-ים).

121. במסגרת השומה שהוצאה למערער 3 בשלב א' הוא חויב בתוספת מס בסכום של 111,068 ₪ בשל מכירת העוגיות במהלך השנים 2011-2013 (להלן: "שומת העוגיות"); וכן, בתוספת מס בסך של 46,559 ₪ בשל מכירת הפיצות בשנים 2014-2015.

נטען כי לצורך בניית מחזור עסקאותיו של המערער 3 בתחום אפיית העוגיות, ביצע מבקר מטעם המשיב, מר יקיר עמר, את הפעולות הבאות:

תחילה, התחקה אחר כמות הקמח שנרכשה לצורך ייצור עוגיות בהתבסס על חשבוניות קניה מספקיו של המערער 3; לכך הוספו ערכים כמותיים של הקמח שהומצאו מספירות מלאי, ובדרך זו נתקבלה כמות הקמח שנצרכה; בהמשך, בוצע אומדן לכמות הקמח הנדרשת להכנת קופסת



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מאי 2020

ע"מ 4177-08-17 שותפות "פיצה שמש" נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
 ע"מ 4110-08-17 מוני שלום נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
 ע"מ 51080-09-17 גיא שמש נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1

עוגיות ממוצעת; ולבסוף, בוצע תחשיב על פיו נקבעה כמות קופסאות העוגיות שנמכרו ומכאן גם מחזור עסקאותיו של המערער 3 מממכר עוגיות.

צוין כי במסגרת תחשיב שומת העוגיות הובא בחשבון פחת בשיעור 5% על בסיס "תדריך כלכלי"; כמו כן, לפי התחשיב, נמצא כי ממוצע אחוז הקמח במארז עוגיות עמד על 55%; ומשקל הקמח לכל יחידת מוצר עמד על כ-190 גרם.

122. במסגרת ההשגה נטען כי צריכת הקמח של המערער 3, בהתאם למתכונים, מבלי שהובאה בחשבון תוספת המים, היא כדלקמן: בעוגיות מלוחות – 73.6%; בעוגיות מרוקאיות – 74.7%; בעוגיות חמאה – 77.8%. מכאן, צריכת הקמח הממוצעת הנטענת הינה 75.36%.

123. במסגרת ההתדיינויות עם אבי יהלום, ביצע המערער 3 אפייה מדגמית של עוגיות מלוחות, לאחר שנמצא כי הן היוו כ-90% ממכירותיו, בנוכחות אבי יהלום ויואל אסולין, אשר בוצעה בעסק סמוך לעסקו של המערער 3, היות וכבר סגר את שעריו, אך בתנאים דומים ככל האפשר לשגרת עבודתו.

האפייה המדגמית, אשר תועדה וצולמה שלב אחר שלב, העלתה את הנתונים הבאים:

העיסה ממנה הוכנו העוגיות, שקלה 1,765 גר' וכללה את חומרי הגלם הבאים: 1,300 גר' קמח; 10 גר' שמרים; 15 גר' מלח; 250 גר' מרגרינה; 150 מ"ל שמן ו-40 גר' שומשום.

לאחר הוספת מים, לישת העיסה וחלוקתה לעוגיות התקבלו 3 מגשים של עוגיות, שהוכנסו לתנור.

מכאן, ממוצע אחוז הקמח הינו 73.65% (1,300/1765).

לאחר שלב האפייה, מולאו 5 קופסאות בעוגיות, כשכל קופסא שקלה 350 גר'; בסה"כ 1,750 גר' ברוטו. כך שכמות הקמח שנדרשה לכל מארז עוגיות הינה 258 גר'.

כמו כן, בהינתן שמשקל כל קופסא כשהיא ריקה הינו 40 גר', הרי שהתקבלו 1,550 גר' נטו עוגיות. מכאן, אחוז חומרי הגלם הינו 87.8% (1,550/1,765); כך ששיעור הפחת הינו 12.2%.





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מאי 2020

ע"מ 4177-08-17 שותפות "פיצה שמש" נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 4110-08-17 מוני שלום נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 51080-09-17 גיא שמש נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1

124. נוכח תוצאות הבדיקה המדגמית, בוצע תחשיב חדש, אשר הוסכם כאמור על ידי הצדדים, על בסיס התחשיב שערך יניב יקיר בשלב א', כאשר שונו הנתונים הבאים: שיעור הפחת הועמד על 15% (במקום 5%), שיעור הקמח במארז הועמד על 73.65% (במקום 55%) ומשקל הקמח לכל יחידת מוצר הועמד על 258 גר' (במקום 190 גר'). לא נעשה שינוי בנתוני מלאי וקניות הקמח או בכל נתון אחר. צוין כי שיעור הפחת הורכב מ-12.2% כפי שנמצא בתחשיב האפיייה המדגמית בתוספת 2.8% בשל "שבר של עוגיות, קלקולים ושריפה". התוצאה שהתקבלה היא כי תוספת המס שעל המערערת 3 לשלם בגין שומת העוגיות לאורך כל התקופה הרלוונטית הינה 11,807 ₪.

125. לצורך ההחלטה בהשגה הסתמך יניב יצחק על תוצאות אפיייה העוגיות המדגמית שנערכה בנוכחות אבי יהלום, אך במסגרת תחשיבו הביא בכלל חשבון שיעור פחת של 5% על בסיס התדריך הכלכלי הענפי (מש/37); וכן קבע כי משקל הקמח לכל יחידת מוצר הינו 235 גר' (ולא 258 גר'), מהטעמים שפירט בהחלטתו ובעדותו, כדלהלן:

"... כמו שאמרתי קודם, ואני מדגיש את זה, ... בסופו של דבר כן אימצתי בקבלת ההחלטה שלי את הליך הייצור המדגמי שנערך. ... על אף שגם פה, חשוב להבהיר, שההליך המדגמי בוצע בכמות מזערית ביחס להליך הייצור הרגיל, שבו מייצרים כמות גדולה יותר, מה שאומר שכתוצאה ישירה, אם יש עלויות פחת ואחרות זה אמור להפחית את זה, ... אז ההנחה היא, גם ככל שהייתי עושה הליך גדול יותר, אחוז הפחת היה נמוך יותר, ובנוסף זה לא בוצע בתנאי אב של העסק. ... אבל אף על פי כן קיבלתי את זה כי זה בוצע וזה על פניו היה נראה בסדר גמור. עכשיו, מה שכן, היה שינויים שמתחייבים, כפי שאני אפרט אותם כרגע. כשאני חנתי את תהליך הייצור, קיבלתי את נייר העבודה שהציגו קודם לכן בביקור העסק, ... וקיבלתי באמת גם סרטונים ... וכשבחנתי את הסרטונים, בסרטון שבו מחלקים את העוגיות לקופסאות לא השלימו את חלוקת כלל העוגיות לקופסאות, לכן עלתה אפשרות שנתרו מספר עוגיות שלא נכנסו לחמש הקופסאות בהליך הייצור. ... פניתי לאבי יהלום ושאלתי אם נותרו עוגיות בתבנית לאחר החלוקה לחמש קופסאות, והוא השיב שכן. אני מפנה למזכר מיום 18.7.2017, מזכר שאני רשמתי לאחר הזה, מוצג 39. ... הוא אמר לי שהיו מספר עוגיות שנשברו ולכן לא נכנסו לקופסאות. ... הוא אמר לי שנשארו בין 8 ל-10 עוגיות, משהו כזה, אמרתי אני אעשה בדיקה בלתי תלויה. מה עשיתי? הלכתי בעצם לסרטונים, יש סרטון שמראה את כל העוגיות שהיו, ... וממש ספרתי כמה עוגיות יש. ספרתי כמה עוגיות יש, ובאמת נמצא שהיו 113 עוגיות, ניתן לספור אותן, ולקחתי את הקופסאות הממוצעות ויצא לי בממוצע כ-21 עוגיות. אמרתי אוקי, אני מוריד את ה-21 כפול 5, באמת נשאר לי 8 עוגיות, זה בעצם מתיישב גם עם מה שאבי אומר, שזה סביר לגמרי. ... המטרה הייתה להבין שבעצם הכמות שנלקחה היא לא בדיוק מדויקת, ולכן אני צריך בעצם להפחית את הכמות הזאת שקיימת, כי כמות הקמח היא תוצר, הם לקחו





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מאי 2020

ע"מ 4177-08-17 שותפות "פיצה שמש" נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 4110-08-17 מוני שלום נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 51080-09-17 גיא שמש נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1

1,300 גרם והם בעצם חילקו את זה ב-5, וזה לא נכון לחלק ב-5, זה 5 ופלוס. ... מאחר ו-1,300 גרם שווים ל-113 עוגיות, עשיתי בעצם ערך משולש, כמו שקוראים לזה במתמטיקה, לכן ל-105 עוגיות מיוחסים בערך, יצא לי 1,207.9 גרם קמח, כלומר, לצורך ייחוס הקמח לתהליך הייחוס בשלב הראשוני התאמת את הכמות לחמש קופסאות. על מנת לייחס את כמות הקמח שיש בקופסה אחת, חילקתי את אותו 1,208 חלקי 5, נכון? מה שהביא לי 241 גרם. עכשיו, אני נתתי 5 אחוז גרם. בתדריך שגם צירפתי וגם בהחלטה שלי מפורט, הוא מדבר על העוגיות, הוא אומר 2.5 אחוז בייצור ו-2.5 אחוז מעבר. אני טענתי פה שבעצם הייצור הזה הביא עוגיות מוגמרות, ולכן הפחת שגלום בתוך תהליך הייצור כבר נמצא, אז נתתי לך 5 אחוז, למה אני צריך לתת לך את זה שוב? זה בעצם הייתה הטענה שלי, ולכן, לצורך הכימות לקופסה אחת, היות וכבר הבאתי לך 2.5 אחוז אז זה למעלה, הפחתתי 2.5 אחוז מ-241 והגעתי ל-235 גרם, שזה בעצם לבוא ולאמץ את תהליך הייצור ולא לגרוע, על אף, על אף שכבר אמרתי, לעניות דעתי ולעמדתי, באופן סביר לענף, אחוז הקמח הוא עדיין גבוה, אבל אם ככה, אם ככה נמכר אנחנו, ואימצנו את תהליך הייצור, אז אין שום בעיה" (עמ' 124-122 לפרוט').

יניב יצחק התבקש בעדותו להתייחס לחישובים שערך אבי יהלום בעקבות האפייה המדגמית, וכך השיב: "לא ניתנה התייחסות לעוגיות שנותרו, אלא יוחסו ל-5 קופסאות, כך שכמות הקמח שיוחסה ל-5 קופסאות היא שגויה, כפי שצינתי. ... הדבר השני, שלא ניתנה התייחסות לכך שבעצם הפחת המיוחס לתהליך הייצור כבר מגולם בתהליך. ניתן פה פחת, בסופו של יום, בתהליך הזה, של 15 אחוז נוספים. פה רשום 12.2 אחוז, אבל בתחשיב של אבי יש 15 אחוז, ולגבי ה-12.2 אחוז, ככה מעיון בנייר העבודה אני מסיק כי בהתאם לחישוב ניתן פחת של 12.2 אחוז, שהוא נובע ממשקל האריזות, כאשר משקל האריזות הינו חלק בלתי תלוי מהמוצר ואינו מהווה פחת. אם נסתכל, פה אנחנו נסתכל, אנחנו נראה שסך הכול המשקל 1,750. כל קופסה היא 350 גרם, כפול 5, 1,750, בניכוי 200 גרם, מה 200 גרם? אם נלך שורה אחת מעלה אתה תראה שאומרים לך 5 קופסאות שכל קופסה היא 40 גרם, אז הורידו את הגרמים של הקופסאות ואמרו העוגיות נטו 1,550, ואז שאני רואה את הפחת הם לקחו 1,550 חילקו 1,550 אמרו שזה בעצם 87.8 זה הכמות ו-12.2 אחוז פחת שזה מבטא פה מספרית, אני רק מסיק, כן? יכול להיות שזה לא, את ה-200 חילקו ל-1,750 וזה יוצא 12.2 אחוז, וזה לא פחת לעניות דעתי" (עמ' 125 לפרוט').

126. אבי יהלום התבקש להסביר את התחשיב, על בסיס הנתונים שהתקבלו באפייה המדגמית, וכך מסר בעדותו: "הלכנו לעסק שם ועשינו את התנועה הזאת לגבי העוגיות המרוקאיות שבזמנו הוא שיווק, ומה שיצא, יצא, החשבון יצא לי 12.2 אחוז פחת. לקחנו כמות של קמח, 1.3 קילו, לפי הנייר, את רואה, שמרים 10 גרם, מלח 11 גרם, הגענו ל-1,765 גרם בייצור, התחלנו, הם



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מאי 2020

ע"מ 4177-08-17 שותפות "פיצה שמש" נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 4110-08-17 מוני שלום נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 51080-09-17 גיא שמש נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1

הוסיפו מים, יצא עיסה, אחרי זה התחילו לייצר את העוגיות, יצאו 3 מגשים. דרך אגב, צילמנו גם את הכול. ... לאחר תהליך האפייה נוצרו 5 קופסאות של 350 גרם, דהיינו עוגיות במשקל של 1,750 גרם, עוגיות ברוטו, 1,300 גרם קמח. מה-1,765 גרם תערובת בעצם קיבלנו 1,750 גרם של עוגיות בקופסה ברוטו. לאחר שהורדנו את המשקל של הקופסאות קיבלנו 1,550 גרם של עוגיות נטו. עכשיו, יצא ... משקל הקמח לכל יחידה יצא 73.65, משקל, סליחה, משקל האריזה היה 40 גרם, ואז 40 כפול 5 קופסאות זה 200, כשהורדתי את הכול יצא, ... שזה 1,550 גרם העוגיות נטו. ואז זה מול זה, זה יוצא 87.8 אחוז. וזה יוצא 12.2 בעצם לפחת. עכשיו, אני יודע גם שבתנועות מלאי, זו תנועת מלאי בייצור, זה לא פחת קטן בייצור, בדרך כלל זה פחת יותר גדול. ... עכשיו, מה שראיתי בסיום התהליך, שהיו לו שם שברים בעוגיות. נשאר שברים, ואת השברים האלה אי אפשר לשים ולמכור בקופסאות, אז כתוצאה מזה אמרתי נכניס את השברים האלה, קיבלתי גם את ההודעה שלו, שהוא אמר גם בהודעה וגם כל הזמן שמן הסתם יש לפעמים הפסקות חשמל, יש קלקולים, יש דברים, הוספתי עוד 2 אחוז בערך, הגענו ל-15 אחוז פחת, זה הכול" (עמ' 157-158 לפרוט').

127. ככלל ביצוע בדיקה מדגמית בבית עסק של נישום או עוסק, בעיקר כשאין להסתמך על ספריו או כאשר הם נפסלו, הינה שיטה מקובלת ושכיחה בעבודת מבקריה של רשות המסים, בחתירתם לשומת אמת ולצורך כך להתחקות ככל הניתן אחר נתוניו הקונקרטיים והייחודים של אותו עסק; בעוד שתדריכים כלכליים ענפיים מבוססים לרוב על סטטיסטיקות ואיסוף נתונים של מגוון עסקים מאותו ענף, שלא דווקא מתאימים לעסק המסוים נשוא השומה. עם זאת, שימוש בבדיקה מדגמית צריכה להיות מושכלת וזהירה, והיא אינה חפה מטעויות ומביקורת, בעיקר בעת שמבוצעת בדיקה מדגמית אחת, לעתים בתנאים שאינם תואמים את שגרת העבודה של אותו עסק, וזו משמשת מודל לבניית שומה לשנה שלמה ולעתים אף לשנים אחדות.

במקרה דנא, נערכה כאמור אפייה מדגמית של עוגיות על ידי המערער 3, בעסק סמוך בתנאים הקרובים ככל הניתן לעבודתו בעסקו. מטרת האפייה המדגמית הייתה להתחקות אחר תהליך האפייה והיחס שבין כמות חומרי הגלם, בדגש על קמח, לבין כמות העוגיות שניתן למכור בתום התהליך. נחה דעתי כי האפייה המדגמית שבוצעה בנסיבות דנא, בתנאים הקרובים ככל הניתן לתנאי האפייה השגרתית של המערער 3, הינה דרך מקובלת ונאותה על מנת להתחקות אחר התהליך כולו, החל מחומרי הגלם, סוגם והכמויות היחסיות ביניהם ועד לקבלת המוצר הסופי, כשהוא ארוז באריזות בהן נמכר ללקוח.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מאי 2020

ע"מ 4177-08-17 שותפות "פיצה שמש" נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 4110-08-17 מוני שלום נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 51080-09-17 גיא שמש נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1

128. יניב יצחק, כך בהחלטתו בהשגה, הסתמך למעשה על מרבית ממצאי האפייה המדגמית. ברם, כפי שהעיד, הוא נתן דעתו לכך שלתנור האפייה הוכנסו 113 עוגיות, ובתום האפייה נתקבלו 105 עוגיות אשר נארזו באריזות בהן נמכרו, ו-8 עוגיות שנשברו ולכן לא נארזו ונותרו בתבנית האפייה. מכאן, בעוד שבתחשיבו של אבי יהלום הובאו בכלל חשבון רק העוגיות שנכללו באריזות שיועדו למכירה, לשם חישוב כמות הקמח שנדרשה בכל אריזות עוגיות (כיחידה שנמכרה כמוצר מוגמר), הרי שלפי ההחלטה בהשגה היה מקום להביא בכלל חשבון גם את אותן 8 עוגיות, שנשברו בתהליך האפייה, על מנת להתחקות אחר כמות הקמח לשם אפיית אותן עוגיות שלמות שניתן היה למכרן. מכאן, באמצעות חישוב "ערך משולש", ובהינתן שקמח במשקל 1,300 גר' נדרש לאפיית 113 עוגיות, הרי שלצורך אפיית 105 עוגיות די לכאורה בכמות של 1,208 גר' קמח. על כן, כך נימק יניב יצחק, חלוקת 1,208 גר' קמח לחמש אריזות עוגיות מביאה לתוצאה לפיה כמות הקמח שנדרשה לכל אריזות עוגיות הינה 241 גר'. ולאחר ניכוי פחת בייצור בשיעור של 2.5%, לפי התדריך הכלכלי, נקבעה כמות קמח של 235 גר' לכל יחידת מוצר (אריזות עוגיות).

129. לאחר שנתתי דעתי להסבריו של יניב יצחק ולתחשיבו הגעתי למסקנה כי נפלה שגגה מתחת ידיו. החישוב שבו מובאת בחשבון כמות קמח של 1,208 גר' לשם ייצור 5 אריזות של עוגיות הינו בחזקת "חוכמה שלאחר מעשה", ויש בו כדי לעוות את המציאות. ככלות הכל, לשם הכנת הבצק ממנו הוכנו העוגיות נדרשו 1,300 גר' קמח, שזו כמות הקמח שנרכשה ונעשה בה שימוש בפועל, ולא כמות של 1,208 גר', אלא שבתהליך האפייה "אבדו" 8 עוגיות, משום שנשברו ולא ניתן למכרן. "אבדן" עוגיות בתהליך האפייה מלמד למעשה על שיעור הפחת שיש בהליך זה, אך אין בו כדי לשנות, מבחינת התחשיב, את כמות הקמח ההתחלתית.

130. מנגד, מצאתי כי גם בתחשיבו של אבי יהלום נפלה טעות; ולהלן אבאר. בתרשומת שערך אבי יהלום (מש/30) נכתב שבתום תהליך האפייה נארזו 5 קופסאות של 350 גר', ובסה"כ - 1,750 גר'. בהמשך נכתב: "דהיינו 1,750 גרם עוגיות ברוטו מ-1,300 גרם קמח". על בסיס תוצאה זו חושב שיעור הקמח לכל יחידת מוצר, כלומר אריזות עוגיות, בדרך של חלוקת 1,300 גר' קמח שנלקח בתחילת תהליך ההכנה ב-1,765 גרם שזה סך העיסה שהתקבלה מהקמח ויתר חומרי הגלם שהרכיבו את הבצק (שמרים, מלח, מרגרינה, שמן ושומשום). המנה שהתקבלה, מהווה את יחס משקל הקמח ממשקל כלל חומרי הגלם (למעט מים), בשיעור של 73.65%. מכאן, הכפלת שיעור זה במשקל כל אריזה - 350 גר', כך בתחשיב, הגיע למשקל הקמח בכל יח' מוצר (אריזות עוגיות) שהינו 258 גר'. ברם, בהמשך התחשיב צוין כי משקלה של כל אריזה ריקה הינו 40 גר', ועל כן נפלה שגגה משלא הופחת משקלה של אריזה ריקה ממשקלה של אריזה מלאה בעוגיות, כך שלמעשה העוגיות לבדן בכל אריזה שקלו 310 גר'; על כן, מכפלת משקל העוגיות נטו בכל אריזה



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מאי 2020

ע"מ 4177-08-17 שותפות "פיצה שמש" נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 4110-08-17 מוני שלום נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 51080-09-17 גיא שמש נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1

בשיעור הקמח בעוגיות מביאה לתוצאה שמשקל הקמח בכל יח' מוצר (אריזת עוגיות) הינו 228 גר' (ולא 258 גר' כפי התחשיב שהוצג).

131. כאמור בתום האפייה המדגמית התקבלו 105 עוגיות, אשר נארוזו ב-5 אריזות, כשמשקלן הכולל של העוגיות נטו הגיע ל-1,550 גר', ונותרו בתבנית שבדי 8 עוגיות נוספות שכלל הנראה התפרקו בעת האפייה, ועל כן לא נארוזו באריזות לשם מכירתן. בהתאם לתחשיבו של אבי יהלום, היחס בין משקל העוגיות נטו שניתן היה למכור - 1,550 גרם, לבין סך משקל חומרי הגלם - 1,765 גרם, הינו 87.8% שזהו אחוז חומר הגלם, ומכאן המסקנה שהיתרה - 12.2% הינו שיעור הפחת. במסגרת התחשיב, הוגדל שיעור הפחת ל-15% על מנת לבטא אבדן חומר נוסף בשל קלקולים של חומרים, אפיית יתר וכד'.

הנה כי כן, לא מצאתי כי נפל כל פגם באפייה המדגמית של העוגיות על ידי המערער 3, בנוכחות נציגי הצדדים, אשר התחקתה ככל הניתן אחר אופן אפיית העוגיות בעת שעסקו של המערער 3 היה פעיל, בדגש על היחסים בין כמות חומרי הגלם, בינם לבין עצמם, ובינם לבין כמות העוגיות שהיו ראויות למכירה בתום האפייה. בנסיבות אלה, סבורני שיש לבכר את תוצאות שיעור הפחת שהניבה האפייה המדגמית, אשר בוצעה ותועדה בשקיפות מרבית, על פני שיעור הפחת הסטטיסטי המופיע בתחשיב הענפי, ומתבסס על מנעד רחב של מיני עוגות ועוגיות, ולא דווקא מתייחס באופן ממוקד לנתוניו הספציפיים של העסק הנדון, ביחס לאותן עוגיות מסוימות, כפי שהדבר נעשה באפייה מדגמית.

על כן, ביחס לשיעור הפחת מצאתי לאמץ במלואו את תחשיבו של אבי יהלום, מהטעמים המפורטים, ולהעמידו על 15%.

132. יצוין כי במסגרת שומת העוגיות כלל המשיב גם תוספת מס בסך של 4,918 ₪ בשל עסקאות של מכירת אריזות ריקות. בהקשר זה צוין כי במהלך הביקורת אצל המערער 3 נמצאו פערים בכמות האריזות, וכהסבר לכך נטען כי לעתים נמכרות גם אריזות ריקות. המערער 3 לא הציג כל ראיה מטעמו הסותרת את תוספת המס בשל מכירת אריזות ריקות ולא נשמעה על כך כל טענה בסיכומיו; על כן, תוספת מס זו נותרת על כנה.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מאי 2020

ע"מ 4177-08-17 שותפות "פיצה שמש" נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 4110-08-17 מוני שלום נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 51080-09-17 גיא שמש נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1

### סוף דבר

133. מכל הטעמים שמניתי, הערעור מתקבל באופן חלקי, כמפורט להלן:

(א) שומות הפיצות שהוצאו לכל אחד מהמערערים, תתוקנה בכל אחת משנות המס, כך:

(1) שיעור הפחת הנוגע לבצק, ששימש בייצור הפיצות, יועמד על 10% (חלף 5%).

(2) תקופת המבצעים המצרפית תחושב לפי 4.8 חודשים בכל אחת משנות המס (חלף חודש אחד), כך שיובא בחשבון כי 60% מהפיצות נמכרו תמורת 20 ₪ (כולל מע"מ) ליחידה, ו-40% מהפיצות נמכרו תמורת 15 ₪ (כולל מע"מ) ליחידה.

(ב) שומת העוגיות שהוצאה למערער 3 תתוקן בהתאם לתחשיב שערך אבי יהלום (מש/30), לפי שיעור פחת של 15%, אך משקל הקמח לכל יחידת מוצר יועמד על 228 גר' (חלף 258 גר').

(ג) יתר רכיבי השומות ללא שינוי, בהתאם להחלטות בהשגות.

134. בהינתן תוצאות שלושת הערעורים, ובהתחשב במספר העדים שנשמעו ומשך הדיונים שהתקיימו, יישא המשיב בהוצאות שלושת המערערים יחדיו, בסכום כולל של 37,500 ₪. תשלום זה יבוצע בתוך 30 יום ממועד קבלת פסק הדין, שאם לא כן יתווספו לו הפרשי הצמדה וריבית כחוק, אשר יחושבו ממועד מתן פסק הדין ועד למועד התשלום בפועל.

135. פסק הדין מותר לפרסום.

פסק הדין יומצא לב"כ הצדדים באמצעות המזכירות.

ניתן היום, ט"ז אייר תש"פ, 10 מאי 2020, בהעדר הצדדים.

יוסי טופף, שופט





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מאי 2020

ע"מ 4177-08-17 שותפות "פיצה שמש" נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 4110-08-17 מוני שלום נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1  
ע"מ 51080-09-17 גיא שמש נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1

