



## בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כבוד השופט אביגדור דורות

13 אפריל 2020

ע"מ 42893-03-16

**בעניין:** **תמיר ימין**  
על ידי ב"כ עו"ד דוד קמחין

**המערער**

**נגד**

**פקיד שומה ירושלים 1**  
על ידי ב"כ עו"ד בינה צמח מאונר מפרקליטות  
מחוז ירושלים (אזרחי)

**המשיב**

### פסק דין

#### מבוא

1. לפניי ערעור מטעם תמיר ימין (להלן: "המערער") על שומת מס הכנסה שהוצאה על ידי פקיד שומה ירושלים 1 (להלן: "המשיב") לשנות המס 2010 עד 2013.
2. בשנים הרלוונטיות לצו השומה עסק המערער במתן שירותי מזון. הוא הפעיל שני מזנונים בירושלים, אחד בבית שמואל ושני בבית הראל; מכר כריכים לארגונים וליחידים באמצעות אתר האינטרנט "תן ביס"; נתן שירותי ברמנים ושירותי "קרוז" (אספקת שתייה חמה וקרה לאורחים שמגיעים למלון) לקיבוץ רמת רחל; ומכר קפה ומשקאות אחרים באירועים באולמות שמחה ובמוסדות ציבור במסגרת מה שכונה שירותי "קפה אספרסו בר בעגלות קפה".
3. בחקירה באזהרה שנערכה למערער על ידי רשויות מע"מ בתאריך 25.8.2014 הודה המערער שבשנות המס הרלוונטיות לערעור הוא ניהל שתי מערכות פנקסי חשבונות אך ההכנסות שנרשמו בספרי העסק התבססו רק על סדרת חשבונות אחת מהן ואילו ההכנסות המגולמות בסדרה השנייה לא נרשמו בספרי העסק. המערער לא דיווח על ההכנסות המגולמות בסדרת החשבונות השנייה ובשלב מאוחר יותר לא המציא פנקסי חשבונות אלה לפקיד השומה לביקורת.
4. ביום 28.8.2014 חתם המערער על שומה בהסכם מול רשויות מס ערך מוסף ביחס לתקופה 8/2009 עד 6/2014 ובמסגרת שומה זו נקבע חיוב במס עסקאות בסך 424,146 ₪ עליו התווספו הפרשי הצמדה, ריבית וקנסות.



**בית המשפט המחוזי בירושלים**  
**לפני כבוד השופט אביגדור דורות**

13 אפריל 2020

ע"מ 42893-03-16

**השומה**

5. ביום 29.1.2015 הוציא המשיב שומה בשלב א' למערער לשנות המס 2010 עד 2013. ביום 6.2.2015 הגיש המערער השגה על שומה זו.
6. ביום 23.2.2016 קבע המשיב בצו את השומות של המערער (שומה בשלב ב') לשנות המס 2010 עד 2013. קביעות שומה זו מובאות בפסקאות להלן.
7. בהתאם לדיווחים של המערער, הכנסותיו, הוצאותיו והכנסתו החייבת בש"ח בשנות המס 2010 עד 2013 הן כלהלן:

שנת מס	2010	2011	2012	2013
הכנסה מוצהרת	667,677	668,166	583,122	1,208,599
עלות חומרים	151,504	129,834	142,236	541,190
הכנסה חייבת	158,561	134,168	209,237	247,043

8. בשל התנהלות המערער פסל פקיד השומה את ספריו של המערער בשנות המס הרלוונטיות לערער.
9. במסגרת השומה מושא הערעור ציין פקיד השומה שעל פי מאגרי המידע שבידו שולמו למערער בשנות המס שבצו תשלומים בסכומים גבוהים, על ידי מספר רב של עוסקים ולקוחות. תשלומים אלה לא נרשמו על ידי המערער בספרים שניהל ולא דווחו למשיב. לאור זאת, נערכה הצלבה והתאמה בין ההכנסות שנרשמו בכרטיס הנהלת החשבונות של המערער לבין הנתונים שנמצאו במאגרי המידע של המשיב. בהתאם לבדיקת המשיב נמצאו הפרשים משמעותיים בין ההכנסה המוצהרת להכנסה שחושבה על ידי המשיב. הנתונים שפורטו בשומה מובאים להלן:



**בית המשפט המחוזי בירושלים**  
**לפני כבוד השופט אביגדור דורות**

13 אפריל 2020

ע"מ 16-03-42893

שנת מס	2010	2011	2012	2013
הכנסה מוצהרת	667,667	668,163	583,123	1,208,599
הכנסה מחושבת	1,248,358	1,595,369	1,724,450	1,551,166
הפרש בש"ח	580,671	927,206	1,141,327	342,567

10. נוכח ההפרשים בין ההכנסה המוצהרת וההכנסה שחושבה על ידי פקיד השומה קבע המשיב שההפרש יתווסף להכנסה החייבת המוצהרת מהפעלת העסק בשנות המס שבצו.

11. במסגרת חישוב ההכנסה החייבת של המערער ביצע המשיב חישוב להכנסה של המערער מכל ארבעת התחומים שבהם הוא עוסק. התוצאות מובאות להלן:

שנת מס	2010	2011	2012	2013
הכנסות מקפה אספרסו בר	923,092	867,086	1,138,535	998,961
הכנסות ממכירת כריכים	74,136	202,926	238,276	395,150
הכנסות ממזוננים	238,785	360,412	201,684	0
הכנסות ממתן שרותי ברמנים	2,000	154,600	135,640	146,790

12. במסגרת השומה נקבעו ההוצאות של המערער בכל אחד מהענפים שבהם הוא פועל בכל אחת משנות המס ובמסגרת כך נקבע אחוז החומר שהמערער צורך במסגרת הפעלת עסקיו. ביחס לעסקי ה"אספרסו בר" נקבע שאחוז החומר הנצרך בהפקת הכנסות בעסק זה הוא 19.8%; בעסק מכירת הכריכים קבע המשיב את אחוז החומר על 33%; בעסק הפעלת המזוננים קבע המשיב שאחוז החומר הוא 35%. לאחר חישוב הוצאות המערער על בסיס אחוזי החומר שלעיל, התיר המשיב ניכוי של ההפרש בין העלות המחושבת לעלות המוצהרת שהייתה נמוכה מהעלות המחושבת.



## בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כבוד השופט אביגדור דורות

13 אפריל 2020

ע"מ 16-03-42893

13. ביחס להוצאות שכר התיר המשיב בניכוי רק את ההוצאות שדווחו בדוחות הניכויים המקוריים לפיהם הוצאות השכר לשנים 2010, 2011, 2012 ו- 2013 עמדו על 258,097 ₪, 344,583 ₪, 175,487 ₪ ו- 144,563 ₪ בהתאמה. בעקבות החתימה על הסכם הפשרה עם רשויות מע"מ, הגיש המערער דו"חות מתוקנים של ניכויים ממשכורות שבהם דיווח המערער על עובדים נוספים ולפיהם הגיעו תשלומי המשכורות לסכומים 363,179 ₪, 409,585 ₪, 365,293 ₪, 354,483 ₪ בהתאמה לשנים שלעיל. המשיב קבע שאין להתיר בניכוי את הוצאות השכר שנוספו בדו"חות הניכויים המתוקנים.
14. במהלך דיוני השומה ביקש המערער להתיר ניכוי הוצאות הנהלה וכלליות נוספות לרבות הוצאות רכב. המשיב התיר חלק מהוצאות אלה בניכוי.
15. המשיב קבע גם שומה חלופית ובמסגרתה הוא התייחס להפרש הון בלתי מוסבר מיום 3.12.2006 עד 31.12.2013. בבדיקה נמצא אצל המערער גידול הון בלתי מוסבר בגובה 598,937 ₪. המשיב קבע שיש להוסיף להכנסות החייבות של המערער את סכום גידול ההון הבלתי מוסבר לשנות המס שבצו, בחלקים שווים, כהכנסה חייבת מעסק לפי סעיף 1(2) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה"). כמו כן, נקבע שהמס על הכנסות אלה יוטל בהתאם לסעיף 191ב לפקודה שמתיר להגדיל את שיעורי המס על נישום שלא ניהל ספרים.
16. בנוסף, הטיל המשיב על המערער קנס גירעון בהתאם לסעיף 191 לפקודה.

### טענות הצדדים בתמצית

17. על שומת המס הגיש המערער ערעור ביום 20.3.2016. המערער ביקש את התערבותו של בית משפט זה בחלק מהקביעות של פקיד השומה. המערער ביקש שבית המשפט יורה למשיב להכיר במלוא הוצאות השכר שהוצגו בפניו במסגרת דיוני השומה; המערער ביקש שבית המשפט יתערב בקביעות פקיד השומה בעניין אחוז צריכת החומר בענפי ה"אספרסו בר", מכירת הכריכים והמזנונים; המערער ביקש לבטל את השומה בעניין הפרש ההון הבלתי מוסבר; והמערער ביקש גם שבית המשפט יתערב בקנס הגירעון שהוטל עליו.
18. עמדת המשיב היא כי מדובר בערעור של מי שהעלים הכנסות משמעותיות מספריו במשך מספר שנים, אשר ספריו נפסלו ולא ניתן לסמוך על דיווחי הוצאותיו בזמן אמת. נטען כי אף כי קיימת אפשרות שהשומה לפי מיטב השפיטה אינה מדוייקת, המערער לא הציג כל נתון אובייקטיבי העשוי לסתור את הערכת המשיב. עוד נטען שאין מקום להסתמך על חוות דעת המומחה מטעם המערער, שלא ניתן לבסס עליה כל ממצא.



## בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כבוד השופט אביגדור דורות

13 אפריל 2020

ע"מ 16-03-42893

### דיון והכרעה

19. תחילה נציג את העקרונות שנקבעו בפסיקה ביחס לנישום שספריו נפסלו וכן את העקרונות שנקבעו ביחס למידת התערבות בית המשפט בשומה לפי מיטב השפיטה. בע"א 352/86 פקיד שומה פתח תקוה נ' יצחק אורן (1990) (להלן: "עניין אורן") נקבעו הדברים הבאים (פסקה 6):

"6. כאשר ספריו של נישום נפסלים, מוטל על כתפיו נטל הראיה. בית-משפט זה התייחס בעבר לשאלת היקפה ומהותה של חובת הראיה, המוטלת על נישום שספריו נפסלו, וקבע, כי נישום שספריו נפסלו אינו יכול עוד להיבנות מכך שבית המשפט יאמין לכל הצהרותיו, ועליו להביא הוכחות אובייקטיביות (להבדיל מעדותו שלו) לביסוס טענותיו. בית המשפט נתן דעתו לכך, שקל מאוד להפריח טענות בדבר שרירות והגזמה, ועל כן הדגיש, כי אין די בטענות בעלמא, אלא עליהן להיתמך בראיות אובייקטיביות של ממש (עמ"ה (ת"א) 5444/69, בעמ' 104). העמידה על כך שמערער יוכיח בראיות חותכות, כי הערכתו של פקיד השומה הייתה שרירותית או מופרכת מעיקרא, היא פועל יוצא של האשם הרובץ לפתחו של הנישום, אשר באי-ניהול ספרים קבילים מנע מפקיד השומה את האפשרות לברר את הכנסתו לאשורה (ע"א 42/84 [1] הנ"ל, בעמ' 59; ע"א 394/64 [4], בעמ' 32)."

20. סעיף 155 לפקודה קובע כדלקמן:

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

בפסיקה נקבע כי הוראה זו טומנת בחובה שני נטלים שונים: נטל השכנוע, המוטל על הנישום (המערער), ללא קשר לקבילות ספריו; ונטל ההצדקה, המונח על כתפי המשיב, במידה וספרי הנישום לא נפסלו (ע"א 4493/12 ביבי נ' פ"ש ירושלים 1 (13.4.14); ע"א 5324/05 שאדה נ' פ"ש עכו (9.8.2009); ע"א 4743/03 תחנת שירותי רכב רוממה חיפה בע"מ נ' פ"ש חיפה (28.7.05); ע"א 9792/02 פואז מוחמד נ' מס הכנסה - טבריה (13.9.05) פסקה 7).



## בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כבוד השופט אביגדור דורות

13 אפריל 2020

ע"מ 16-03-42893

מקום בו נפסלו ספרי הנישום, ואין כל נתון שניתן לסמוך עליו מתוך ספרי הנהלת החשבונות של הנישום לצורך עריכת השומה, מוסמך פקיד השומה לערוך את השומה בהתאם למומחיותו. בע"א 8375/06 ד"ר מנחם צ'צ'קס נ' מנהל מע"מ פתח תקוה (25.3.09) נפסק כך:

"נישום אשר ספריו הוכרו כפסולים מאחר שנוהלו בסטיה מהוראות ניהול פנקסים, בדומה למצב במקרה שלפנינו, ונערכה לו כתוצאה מכך שומה על פי מיטב השפיטה – לא ניתן לדרוש ממנהל מע"מ, או מפקיד השומה, לפי העניין..., להוציא שומה מבוססת ומדויקת לכל דבר ועניין ולהצדיק את שומתו לכל פרטיה. בנסיבות אלה רשאי המנהל לקבוע את השומה לא רק על פי עובדות מוכחות ונתונים בדוקים, אלא גם על פי אומדנים, הערכות וניסיון אישי... במקרים כגון דא, על הנישום הראיה להוכיח את הטענה כי שומה כאמור הינה מופרזת, בלתי סבירה או שגויה..." (פסקה 20).

21. כאשר נדרש המשיב להצדיק את החלטתו להוציא שומה לפי מיטב השפיטה, אין חובה על המשיב להוכיח על ידי ראיות מדויקות, ששומתו מדויקת לחלוטין (ע"א 4230/00 רצון נ' פ"ש נתניה פסקה 6 (29.9.03)). המשיב נדרש להוכיח כי השומה מוצדקת, על ידי שימוש במבחני עזר, כמו השוואת השומה לתוצאות עסקיות של שנים קודמות, השוואה לעסקים אחרים מאותו סוג, היזקקות לתדריכים כלכליים, לביקורת בעסק ועוד (עמ"ה 1318/04 בגים נ' פ"ש גוש דן (15.5.07); עמ"ה 1026/98 פתח ואח' נ' פ"ש רמלה מסים יזח (10/2003) ה-17).

22. בכל הנוגע למידת ההתערבות של בית המשפט בערעורי מס הכנסה, נקבעו הדברים הבאים בעניין יצחק אורן:

"שיפוטו של בית המשפט המחוזי במקרים אלה הוא שיפוטה של ערכאה ערעורית. את התפקיד לערוך שומה הטיל המחוקק על פקיד השומה, ואפילו ימצא השופט שאילו הוא היה יושב במקומו של הפקיד היה מגיע לתוצאה אחרת, אין בכך עדיין עילה מספקת להתערב בשומה" (ע"א 62/58 [3] 168). קיימת איפוא סמכות להתערב, אך בית המשפט שלערעור לא ייטה לעשות כן, מקום שיש בכך אך ורק משום המרת עניין שבשיקול דעת פקיד השומה בשיקול דעת ערכאת הערעור".

בע"מ 17-02-45369 מילר אורי נ' פקיד שומה ת"א 3, מסים לב/4 (דצמבר 2018) ה-47, נקבע כי גם כאשר נפסלו ספרי המערער, בנסיבות אשר יהיו, הרי שככל שהוכיח הנישום בראיות



## בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כבוד השופט אביגדור דורות

13 אפריל 2020

ע"מ 16-03-42893

אובייקטיביות כי ההנחות שבבסיס השומה אינן סבירות הרי שבית המשפט יכול וצריך להפעיל את סמכותו לפי סעיף 156 לפקודה ולהתערב בשומה:

**"עם זאת, ככל שיימצא כי הנישום הוכיח, בראיות אובייקטיביות ובמידת ההוכחה הנדרשת במשפט האזרחי, כי ההנחות שבבסיס השומה אינן סבירות, או שקיימים נתונים משמעותיים בשומה המצריכים את תיקונה, בית המשפט רשאי להפעיל את סמכותו מכוח סעיף 156 לפקודת מס הכנסה ולהתערב בשומה. יוער כי התערבות זו אינה מוגבלת לביטול השומה או לאישורה אלא כוללת גם את הסמכות לתקן את השומה או לפסוק בה באופן אחר (ע"א 734/89 פיקנטי תעשיות מזון בע"מ נ' פקיד שומה, גוש דן, פ"ד מו(5) 309, 342 (1992); ע"מ (מחוזי מרכז) 14-02-18977 רמי קנטור נ' מדינת ישראל, פסקה 5 (25.4.2017))."**

ההלכה הפסוקה קובעת כי פסילת ספרי הנישום, ואף העדר קיומה של מערכת ספרים, אינה מביאה להתרת כספו של הנישום ועל פקיד השומה מוטלת החובה לערוך שומה באופן סביר (ע"א 10089/09 מוחמד דגמין נ' פקיד שומה באר שבע, פסקה יא (14.4.2011); עניין אורן).

"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, פסקה 16 (5.12.2011);

"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 (מחוזי י-ם) 12-06-40960 עאמר חרחש נ' פקיד שומה ירושלים, פסקה 22 (25.1.2015)).

23. בתחילת הדרך, המחלוקת בערעור התמקדה בשני נושאים. הראשון, האם יש מקום להכיר בהוצאות משכורת של העובדים כפי שנמסרו למשיב. השני, קביעת אחוז החומר בו עשה המערער שימוש לצורך הפעלת עגלות הקפה. בישיבת קדם משפט שהתקיימה ביום 15.2.2017 הודיע המשיב שהוא לא יעמוד על טענתו לפיה אין להתיר ניכוי הוצאות שכר מהכנסתו של המערער. בהתאם להודעה זו, הותרו בניכוי כל ההוצאות שהוכחו באמצעות ספחים של שיקים. בעקבות הודעה זו המחלוקת בעניין סוגיית התרת הניכוי של הוצאות השכר הסתיימה למעשה ואינה עומדת עוד על הפרק.



## בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כבוד השופט אביגדור דורות

13 אפריל 2020

ע"מ 16-03-42893

24. בנוסף, אין צורך לדון בשאלת עלויות החומר בעסק הפעלת המזנונים. המערער לא העלה סוגיה זו בסיכומיו, ומשום כך הוא נחשב כמי שויתר על טענותיו בסוגיה זו. מכאן, שאין להתערב בקביעת המשיב בשומה, לפיה עלות החומר בעסקי הפעלת המזנונים של המערער עמד בשנים הרלוונטיות לשומה על 35%.
25. ביחס לסוגיית אחוז הרווח הגולמי, הצעתי בישיבה מיום 15.12.2017 למנות מומחה מטעם בית המשפט שיחווה דעתו בעניין זה, אך המשיב הודיע ביום 22.2.2017 שהוא מתנגד למינוי מומחה מטעם בית המשפט משום שהסוגיות שבמחלוקת בעניין זה הן עובדתית בעיקרן.
26. מטעם המערער הוגשו תצהירים של המערער עצמו, של אביו- סמי ימין ושל דוד אלפסי, רו"ח וכלכלן (להלן: "אלפסי") זאת בנוסף לחוות דעת מומחה שהוגשה מטעם אלפסי. מטעם המשיב הוגשו תצהירים של מר שלמה ביטון שערך את הושמה, מר שלומי ציון, כלכלן מטעם רשות המסים ומר שלמה איטח, רכז מודיעין שערך תצפיות על עסקי המערער.

### עסקי האספרסו בר- אחוז החומר

27. בהתאם לעמדת המערער, אחוז צריכת החומר בעסק זה עומדת על 56%. המערער סומך את ידו על חוות דעת הכלכלן מר דוד אלפסי שהוגשה מטעמו.
28. מר אלפסי כתב בחוות דעתו שהוא נכח בשני אירועים שונים באולם אחוזה בעיר מודיעין, שבו הפעיל המערער עסק של "אספרסו בר". ביום 10.11.2016 הגיע אלפסי לאולם האירועים כאורח מן המניין אך ניסה לטענתו לבצע תצפיות על העסק, "מדי פעם". ביום 24.11.2016 הגיע אלפסי לאירוע נוסף, הפעם בכובעו כמומחה בלבד וערך בדיקה לאחוזי החומר שהעסק צרך באותו אירוע. אלפסי כתב שביום זה הוא נכח באירוע בו השתתפו 740 מוזמנים החל משעה 18:30 ועד לשעה 3:00 לפנות בוקר. הוא כתב שהוא ביצע בשעה 18:30, בטרם תחילת האירוע, ספירה מדויקת של כל מרכיבי המזון שהמערער הכין לצורכי הגשה לאורחים. במהלך האירוע הוא עקב אחרי הנעשה בעסק, הוא שהה במקום עד לסיום האירוע בשעה 3:00 לפנות בוקר ואז הוא ביצע ספירה מדויקת של כל מרכיבי המזון שנותרו בידי המערער. באירוע זה נכחו לטענת אלפסי 740 מוזמנים אך צרכו את מוצרי העסק גם מלצרים, עובדי האולם, טבחים, עובדי ניקיון ואבטחה, צלמים מעצבים ועוד. ההכנסה של המערער באותו אירוע עמדה על סך של 900 ₪ ללא מע"מ.
29. אלפסי בדק את כמויות החומר שהמערער צרך באותו אירוע וערך חישוב ביחס לעלויות של אותם חומרים (נספח א' לחוות דעתו) והגיע למסקנה שעלויות החומרים באותו אירוע עמדו





## בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כבוד השופט אביגדור דורות

13 אפריל 2020

ע"מ 42893-03-16

על 662 ש"ח. המערער חילק את סך כל עלויות החומר בהכנסה של המערער מהאירוע והגיע למסקנה שעלויות החומר ביחס להכנסה מהאירוע עמדו על 74%. אלפסי גם גזר מהאירוע הזה את עלות החומר ביחס לצרכן הסופי הבודד של שירותי המערער – האורח באולם האירועים. הוא חילק את סך כל עלויות החומר באותו אירוע (662 ש"ח) במספר 820 אשר מורכב מ- 740 אורחים ועוד 80 עובדי האולם, והגיע למסקנה שעלות החומר לצרכן הבודד עומדת על 0.81 ש"ח.

30. אלפסי חיווה דעתו ביחס לאחוז החומר הכולל ביחס לכל עסקי המערער באירועים. הוא הסתמך על דו"ח אירועים באולם אחוזה לתקופה 9/2012 עד 12/2012 ומצא שממוצע המוזמנים לכל האירועים באותה תקופה עמד על 512. למספר זה הוא הוסיף 100 נותני שירותים שצורכים גם הם את מוצרי המערער ביום האירוע וכך הגיע לממוצע צרכנים של 612 לכל אירוע. הוא הכפיל את מספר הצרכנים בסך 0.81 ש"ח, שהוא עלות החומר לצרכן הבודד, בהתאם למסקנה אליה הוא הגיע כמפורט לעיל, ואת התוצאה הוא חילק בסכום 900 שהוא ההכנסה של המערער מכל אירוע. אלפסי הגיע למסקנה שאחוז החומר הממוצע שנצרך באירועים עומד על 55%, כאשר לאחוז זה הוא הוסיף פחת בשיעור 7% וכך הוא הגיע לאחוז צריכת חומר ממוצע שעומד על 62% מכל הכנסותיו של המערער בתחום האירועים.

31. המתודולוגיה של המשיב בבדיקת אחוזי החומר הנצרך בעת הפעילות של המערער באירועים הייתה שונה. בהתאם לתצהיר של עורך השומה, שלמה ביטון, המשיב ערך ניתוח של נתונים שהתקבלו מהספק העיקרי של המערער "מוצרי אלברט שיווק מזון". לאחר מכן, סכם המשיב את כל הסכומים הנוגעים למוצרים הרלוונטיים לשומה בחלוקה לפי מוצר. מנתונים אלה חישב הכלכלן של רשות המסים את המחיר של כל יחידת מוצר.

32. ביחס למספר הצרכנים הסופיים של המוצר, ערך המשיב מספר ביקורות באירועים שבהם מכר המערער את מוצריו. ביום 9.2.2016 ערך המשיב ביקורת באירוע שבו נכחו 645 אורחים. עובדי המשיב מצאו שבאותו אירוע סיפק המערער 180 כוסות שתייה ששיעורם ביחס לנוכחים הוא 28%. בביקורת נוספת שערכו עובדי המשיב ביום 18.2.2016 באירוע שבו נכחו 500 אורחים נמצא שהמערער סיפק 200 כוסות שתייה ששיעורם ביחס למספר האורחים הוא 40%. לאור האמור, אף כי ממוצע שיעור צרכני השירותים של המערער ביחס למספר האורחים עמד על 34% החליט המשיב, מטעמי זהירות ושמרנות, לקבוע שיעור צריכה העומד על 60% ביחס למספר האורחים בכל אירוע. בהמשך, ערך המשיב שתי ביקורות נוספות. באירוע שהתקיים בגן ארועים "מסיק" שברמת רחל נמצא כי נכחו 350 אורחים וסופקו 135 כוסות שתייה, המהוות 38% ביחס למספר האורחים. בביקורת אחרונה שערכו עובדי המשיב באולם האירועים "אחוזה" שבמודיעין נמצא כי נכחו 500 אורחים וחולקו 195 כוסות שתייה, המהוות 39% ביחס למספר האורחים.



## בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כבוד השופט אביגדור דורות

13 אפריל 2020

ע"מ 16-03-42893

33. מר ביטון טען, כי לאור הממצאים ביחס לעלויות החומר ומספר הצרכנים הסופיים של שירותי המערער, נערך עיבוד על ידי כלכלן ונמצא ששיעור צריכת החומר ביחס להכנסות של המערער מעסקי "אספרסו בר" הוא 19.8% לאחר מתן פחת בשיעור 15%. את הנתון הסופי בדבר עלויות החומר קבע מר ביטון על סמך העמדה של מר ציון שלומי, כלכלן רשות המסים (עמ' 181 לפרוטוקול, ש' 1-2).
34. לתמיכה בעמדתו הגיש המשיב גם תצהיר של ציון שלומי, כלכלן רשות המסים. הכלכלן בחן את העלות של כל מנת מוצר שמגיש המערער לצרכן הסופי (עלות כוס שתייה). בדיקה זו בוצעה על ידי חלוקת מחיר המוצר במספר היחידות שניתן להגיש ממנו לצרכן. בהסתמך על בדיקה זה מצא הכלכלן כי עלות משקה סיידר חם היא 0.7 ש"ח, תיון – 0.48 ש"ח, ברד – 0.5 ש"ח. מבחינת מוצרי הקפה מצא הכלכלן שעלות קפה הפוך עם סויה היא 1.387 ש"ח, קפה הפוך עם מלבין - 0.622 ש"ח, קפה אספרסו – 0.422 ש"ח, קפה שחור – 0.175 ש"ח. הכלכלן מצא גם שלכל כוס שתייה יש להוסיף את עלות הסוכר שמעלה את מחיר המוצר ב-4 אגורות וכוס חד פעמית – 10 אגורות.
35. חוות הדעת של הכלכלן מביאה גם בחשבון את אחוזי התפלגות צריכת מוצרי הקפה והשתייה האחרים באולמות האירועים. בהתאם לנתונים המופיעים בחוות הדעת 35.7% מהצרכנים הסופיים צורכים תה, 14.3% צורכים סיידר חם, 14.3% צורכים ברד ו-35.7% צורכים קפה. מתוך צרכני הקפה 3% צרכו קפה שחור, 83% צרכו אספרסו ו-14% צרכו קפה הפוך, כאשר מתוכם 47% בחרו במשקה עם מלבין ו-53% בחרו במשקה על בסיס סויה.
36. בשקלול מחיר הכוס של אחד מהמוצרים יחד עם התפלגות הצריכה, הגיע הכלכלן למסקנה שעלות ממוצעת לכוס בתוספת עלות כוס חד פעמית וסוכר לכל מנה היא 0.521 ש"ח ואם מוסיפים לכך פחת בשיעור 15% מגיעים למסקנה שהעלות הכוללת לכל מנת משקה שהמערער מגיש במהלך האירועים עומדת על 0.661 ש"ח.
37. ביחס למספר צרכני המשקה בכל אחד מהאירועים התבסס הכלכלן על נתוני המשיב שנערכו בתצפיות באירועים. בהסתמך על נתונים אלה הגיע הכלכלן למסקנה שעלות המנה ביחס לפדיון עומדת על 17.8% כולל פחת, נתון שהוא דומה לנתון שנקב בו המשיב (19.8%) אך לא זהה. זה המקום לציין שבמסמך אחר שערך הכלכלן, וששימש בסיס לעריכת השומה על ידי המשיב, אחוז צריכת החומר עמד על 19.8% שהוא שונה ממה שנקבע על ידו בתצהיר שהוגש לבית המשפט (המסמך צורף כנספח יב' לתצהיר המערער).



## בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כבוד השופט אביגדור דורות

13 אפריל 2020

ע"מ 16-03-42893

38. מחוות הדעת של הכלכלן עולה שאילו הוא היה עורך את בדיקתו על סמך נתוני המערער ביחס לעלויות החומרים מבלי שהיה מקבל את הנתון של המערער בדבר אחוז הצרכניים הסופיים בכל אירוע ביחס למספר המוזמנים, הוא היה מגיע לעלות חומר מפדיון שהיא 21.5%. מכך הסיק הכלכלן שההבדל המהותי בין העמדות של הצדדים ביחס לעלות החומר מהפדיון נעוץ בנתון בדבר אחוז צרכני השתייה בכל אירוע.
39. אקדים ואומר כי לאחר בחינת הראיות הגעתי למסקנה שיש מספר קשיים בעמדת המשיב ביחס לעלויות החומרים שהמערער צרף ביחס להכנסתו. העמדה של המשיב מוקשה במספר עניינים, אשר יפורטו להלן.
40. העניין הראשון אליו אתייחס נוגע לצריכת כוסות קפה באירועים, מתוך סך צרכני השתייה. מתחשיב הכלכלן עולה כי בהתאם לתצפית באירוע, שתו כ-180 מוזמנים שתייה מכל הסוגים, מתוכם על פי ההתפלגות אותה קבע (ואליה אתייחס בהמשך) 37.5% שתו קפה לסוגיו, דהיינו, כ-60 מוזמנים שתו קפה. על פי תחשיב הכלכלן, כמות הקפה בכוס שתייה עומדת על 7 גרם ובהתאם לכך, מ-ק"ג קפה ניתן להפיק 142 כוסות קפה. מאחר ורק 60 אורחים צורכים כוסות קפה, הרי שניתן להפיק על בסיס 1 ק"ג קפה, 2.36 אירועים. עיון בכרטסת הספק העיקרי לשנת 2015 ("מוצרי אלברט") מלמד כי המערער רכש 3,667 ק"ג בשנת 2015 (כמפורט בתחשיב שבסעיף 70 לסיכומי המערער). נתון זה מלמד, על פי חישובי הכלכלן, כי ניתן היה לערוך כ-8,600 אירועים בשנת 2015, ותוצאה זו אינה מתקבלת על הדעת. לפי 200 ימי עבודה בשנה, מדובר ב-40 אירועים ליום, היקף החורג בצורה קיצונית ביחס לעסקו של המערער. המסקנה היא כי לא ניתן לקבל את הנחת העבודה של הכלכלן בדבר צריכת משקאות על ידי 180 איש באירוע ואת ההנחה שרק 60 מתוכם שותים קפה.
41. העניין השני אליו אתייחס נוגע להתפלגות צריכת המשקאות השונים. בחוות הדעת של הכלכלן מטעם רשות המסים, שלומי ציון, נקבעו כאמור לעיל, מספר התפלגויות בצריכת החומר. נקבע כי אחוז צרכני הקפה מכלל צרכני המשקאות עומד על 35.7% ומתוכם 3% צרכו קפה שחור, 83% צרכו אספרסו ו-14% צרכי קפה הפוך. הכלכלן חישב גם את ההתפלגות של צרכני הסיידר – 14.3%, התה – 35.7% והברד – 14.3% (סעיפים 9 ו-14 לתצהיר שלומי ציון). נתונים אלה, המהווים עוגן מרכזי בחוות הדעת של הכלכלן, אינם מגובים בכל אסמכתא אובייקטיבית. הם לא נבדקו על ידי הכלכלן באופן עצמאי בשום צורה, ואין בחוות הדעת שלו כל אינדיקציה המצביעה על נכונותם.
42. במהלך חקירתו הנגדית טען הכלכלן שאת נתוני ההתפלגות של נתוני הצריכה של המוצרים השונים על ידי הצרכנים הסופיים – אורחי האולמות, הוא קיבל מהמערער עצמו. כך הוא העיד בעניין זה:



## בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כבוד השופט אביגדור דורות

13 אפריל 2020

ע"מ 16-03-42893

"ש. עכשיו, אני מבקש להסביר לי, איפה ההתפלגות הזאת קיימת בארבעת העמודים האלה שאני קיבלתי?  
ת. ההתפלגות הזאת, אתה נתת לי אותה.  
ש. אני נתתי אותה?  
ת. כן. אני אסביר איך.  
ש. באיזה שלב אני נתיי?  
ת. זה כתוב.  
ש. לא, אל תסביר את ההתפלגות. תגייד לי איפה אני נתתי אותה.  
ת. בדיונים שישבנו." (עמ' 331, ש' 5 – 13).

43. עדות זו של הכלכלן אינה מגובה בכל מסמך או בכל נתון אובייקטיבי אחר. לא ברור מדוע דווקא ביחס לנתון זה בחר הכלכלן לקבל את עמדת המערער ולא ברור עוד יותר, מדוע דווקא בנתון זה לא נערכה כל בדיקה עצמאית על ידו על מנת לאמת את הנתונים. קיימת חשיבות גדולה, בחוות דעת מסוג זה לבדוק כל נתון ונתון ולא להסתמך על נתונים בלתי בדוקים בעריכת תחשיבים שעשויים בסופו של דבר להביא לתוצאות קשות ביחס לנישום. ההסתמכות של הכלכלן על נתונים אלה בעריכת חוות דעתו מבלי שהוא ביסס אותם בדרך כלשהי ומבלי שהוא הביא כל אסמכתא לכך שהוא אכן קיבל אותם מהמערער לא הייתה במקומה.

44. להשלמת התמונה אציין כי מר שלמה ביטון, עורך השומה, גם הוא לא הצליח לבסס את הנתונים בדבר ההתפלגות של הצריכה בין המוצרים השונים והפנה את השואל, בכל פעם שהוא נשאל בעניין זה, לכלכלן של רשות המסים. כך, למשל, הוא השיב:

"ש. תעיין בבקשה בדפים האלה. תעיין בבקשה בדפים האלה ותגייד לי איפה קיימת ההתפלגות הזאת?  
ת. זה תשאל את הכלכלן, לא אני" (עמ' 181, ש' 22 – עמ' 182, ש' 1).

ובמקום אחר:

"ש. מה ההתפלגות שקיימת פה? בין קפה שחור,  
ת. פה הוא כתב קפה שחור – 3%, קפה בטעמים – 14%, קפה אספרסו – 83%  
ש. אני מבקש שתאשר רק בנייר הזה.  
ת. כן-?  
ש. ותגייד לי איפה זה נמצא פה.  
ת. לא, אני מצטער, כב' השופט. זה הכלכלן, הכלכלן, תשאל אותו איפה כל הנתונים האלה נמצאים. אלה נתונים שהוא העביר לי, תשאל אותו. יכול להיות



## בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כבוד השופט אביגדור דורות

13 אפריל 2020

ע"מ 16-03-42893

**שיש עוד דפים שאתה תמצא את זה. ואולי להביא לך את כל הדפים, אין לי מושג. אני לא יודע, אין לי מושג...** (עמ' 184, ש' 15 – 23).

45. המשמעות של דברים אלה היא ששומת המשיב סומכת בעניין ההתפלגות בנתוני הצריכה על העמדה של הכלכלן, ומשזו נמצאה לא מבוססת דיה, נפגם התחשיב של המשיב בעניין זה.
46. עניין נוסף שמקשה מאד על קבלת מסקנות המשיב נעוץ בעובדה ששומתו לא לקחה בחשבון את המוצרים שהמערער צרך במהלך הפעלת עסקי ה"אספרסו בר". בחקירה הנגדית של הכלכלן נמצא שהוא להתייחס לכמות הקפה הכפולה הנצרכת ב"אספרסו כפול" (עמ' 372 – 373 לפרוטוקול), הוא לא התייחס לעלות הסירופ במשקאות המוגשים (עמ' 354) ולא התייחס לעלות הבוחשנים (עמ' 356).
47. היבט בעייתי נוסף בחוות הדעת של הכלכלן נוגע לאחוז הצריכה של שרותי המערער באירועים, או למספר צרכני השתייה שהמערער מגיש להם כוסות משקה ביחס למספר הנוכחים באירוע.
48. כאמור, המשיב הסתמך בקביעת שומתו על שני אירועים מהימים 9.2.2016 ו- 18.2.2016 (התצפיות מהימים 2.6.2016 – 6.6.2016 נערכו לאחר הוצאת השומה) שממוצע הצרכנים בהם ביחס למספר הנוכחים עמד על 34% אך מטעמי זהירות ושמרנות הוא קבע ששיעור הצריכה עומד על 60%. המשיב הסתמך בעניין זה על דו"חות תצפית של מר שלמה איטח, שערך תצפיות באירועים מאותם ימים.
49. באירוע מיום 9.2.2016, שבו נכחו לטענתו של איטח, כאמור בתצהירו, לפחות 600 איש, הוגשו 180 כוסות שתייה. מר איטח אף ציין בדו"ח התצפית ובתצהירו את מספר המשקאות שהוגשו בכל שעה.
50. במהלך החקירה הנגדית, הצליח המערער לקעקע קביעה זו ולהוכיח כי הנתונים עליהם הסתמך המשיב היו שגויים. מצלמות שפעלו באולם האירועים ביום התצפית אפשרו למערער לערוך ספירה מדויקת יותר של כוסות המשקה שהוגשו באותו אירוע. צפייה בסרטונים שצולמו באותן מצלמות מלמדת, לטענת המערער, כי באותו אירוע הוגשו 419 כוסות שתייה. המערער הגיש disk on key המכיל סרטונים ותמונות שנגזרו מסרטון מצלמת האבטחה המתעד את הגשת כוסות המשקה לאורחים.
51. המערער הוסיף שסרטונים אלה לא מביאים את התמונה השלמה, שכן המצלמות לא קלטו את הצריכה שבוצעה על ידי נותני השירותים (מלצרים, צלמים וכו') לפני האירוע ואחריו.



## בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כבוד השופט אביגדור דורות

13 אפריל 2020

ע"מ 16-03-42893

צריכה זו הוערכה על ידי המערער בכ- 15% נוספים, נתון שמגדיל את מספר הכוסות שהוגשו באותו אירוע ל- 481 כוסות.

52. ביחס לצריכה שאירעה לפני האירוע ואחריו על ידי נותני השירותים, היא לא הוכחה לטעמי ולכן אני מעדיף להתייחס לנתון זה בזהירות, שכן הוא מבוסס על הערכה בלבד. אם לוקחים בחשבון תוספת צריכה של 5% בלבד (ולא 15% לטענת המערער) ומוסיפים לנתון זה את מספר הכוסות שהוגשו במהלך האירוע לאורחים, אנו מגיעים לנתון צריכה שונה באופן מהותי ממה שהוצהר על ידי עדי המשיב - 440 כוסות במקום 180!

53. לפגם מהותי זה יש להוסיף פגם נוסף שנפל במהלך עריכת התצפית. בדו"ח התצפית ששלח שלומי איטח לשלמה ביטון לא ציין מר איטח שהוא יצא מהמתחם במהלך האירוע, אך בסעיף 13 לתצהירו הוא הצהיר שהוא יצא במהלך כניסת האורחים מהמתחם למשך כ- 20 דקות כדי לאכול. בחקירתו הנגדית הוא השמיע עמדה דומה אך ציין שמהלך הזמן שבו לא נכח באירוע היה חצי שעה (עמ' 290, ש' 17). באופן תמוה, החסר הזה לא מצא ביטוי בתוך הדו"ח של מר איטח. להלן הדברים שתועדו בפרוטוקול:

**"עו"ד קמחין: אתה לא חושב שהיה ראוי יותר נכון לכתוב פה – בין תשע לתשע**

**ורבע, לתשע וחצי, ספרנו 20, מתשע וחצי – אין בדיקה?**

**העד: יכול להיות. יכול להיות.**

**עו"ד קמחין: כך זה היה צריך להיות יותר הגון?**

**העד: יכול להיות שאתה צודק, כן.**

**ש: ואז אולי פקיד השומה היה רואה אם צריך להתחשב בבדיקה הזאת או לא?**

**ת: יכול להיות. אבל ציינתי שם שאני חצי שעה לא הייתי. אז אני לא יודע,**

**הכל יכול להיות.**

**ש: אתה מסכים איתי.**

**ת: מסכים אתך." (עמ' 292, ש' 20).**

54. צירופם של דברים אלה מוביל אותי למסקנה שהתצפיות שהמשיב ערך באירועים של המערער אינן מדוייקות ואין להסתמך עליהן בקביעת הצריכה במהלך האירועים.

55. עם זאת, צריך לזכור שהנתון שנקבע על ידי המשיב בעניין זה בסופו של יום היה שונה מנתוני התצפיות. המשיב קבע, מטעמי זהירות ושמרנות, שאחוז הצריכה באולמות עמד על 60%. נתון זה אינו שונה בצורה מהותית מהנתונים שהציג המערער על סמך הסרטונים שצולמו באותם אירועים. לגישת המערער, בכפוף לתיקון צריכת נותני השירותים כאמור לעיל, חישוב צריכת הכוסות באירוע הוא 440, בעוד שמספר הנוכחים בו היה 645 (נתון הלקוח מתצהיר



## בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כבוד השופט אביגדור דורות

13 אפריל 2020

ע"מ 42893-03-16

- שלומי ביטון, סעיף 29), נתון המלמד על אחוז צריכה של 68%. כלומר, מדובר בסטייה של 8% בלבד! שאינה סטייה מהותית.
56. מכל מקום, גם לאור ההתייחסות לנתון בדבר אחוז הצרכנים ביחס לנוכחים במהלך האירועים, הרי כפי שקבעתי לעיל, השומה של משיב המבוססת על אחוזי החומר הנצרך במהלך האירועים היא מוגזמת מהטעמים האחרים שפורטו לעיל ולכן יש להתערב בה.
57. בשלב זה יש לבחון את עמדת המערער באותה סוגייה שבמחלוקת. המערער ניסה לשכנע את המשיב בשלבי השומה כי אחוז צריכת החומר בעסקי האירועים עומד על 56%. בחוות הדעת שהוגשה מטעמו של המערער, אחוז החומר שנקבע על ידי הכלכלן אלפסי עמד על 62%.
58. כאמור, שיטת הבדיקה של אלפסי הייתה שונה. בניגוד למשיב שבחן את עלות הצריכה של המשתתף הבודד ומזהה הקיש לעניין הצריכה הכללית, אלפסי בחן את הצריכה הכללית של החומרים באירוע שלם ומזהה הקיש לגבי עלות הצריכה של המשתתף הבודד ועלות הצריכה ביחס לאירוע ממוצע.
59. כאמור לעיל, אלפסי בחן את כלל צריכת החומרים הכללית באירוע שנערך ביום 24.6.2016 באולם האירועים "אחוזה" שבעיר מודיעין. הוא מצא שהמערער צרך חומרים שעלותם היא 662 ₪. המערער חילק את סך כל עלויות החומר בהכנסה של המערער מהאירוע והגיע למסקנה שעלויות החומר ביחס להכנסה מהאירוע עמדו על 74%. אלפסי גם גזר מהאירוע הזה את עלות החומר ביחס לצרכן הסופי של שירותי המערער – האורח באולם האירועים. הוא חילק את סך כל עלויות החומר באותו אירוע (662 ₪) במספר 820 שמורכב מ- 740 אורחים ועוד 80 עובדי האולם, והגיע למסקנה שעלות החומר לצרכן הבודד עומדת על 0.81 ₪. לאחר מכן, הוא הכפיל את העלות לכל משתתף בודד במספר המשתתפים הממוצע בכל האירועים (612 משתתפים שמורכבים מ- 512 אורחים ו- 100 נותני שירותים) וחילק את התוצאה בהכנסה של המערער מאירוע והגיע למסקנה שאחוז החומר הממוצע שהמערער צורך בכל אירוע עומד על 55%. לאחוז זה הוא הוסיף פחת בשיעור 7% וכך הוא הגיע לאחוז צריכת חומר ממוצע שעומד על 62% מהכנסותיו של המערער מתחום האירועים.
60. בטרם אפנה לדון בחוות הדעת של אלפסי לגופה אני מוצא לנכון להסתייג מאחוז הפחת שאלפסי הוסיף בסוף חוות דעתו. אלפסי בחן את כמות החומרים לפני האירוע ואחרי האירוע ומזהה הוא הסיק את כמות החומרים שנצרכו. אלא שכמות החומר שנצרך היא הכמות שממנה נגרם הפחת, כך שעלות החומר שנצרכה באותו יום כבר מגלמת בתוכה את הפחת. הוספת פחת נוסף על התוצאה הסופית שאלפסי קיבל משמעה שהמערער זכה לחישוב פחת שאין להתירו.



## בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כבוד השופט אביגדור דורות

13 אפריל 2020

ע"מ 42893-03-16

61. אם נתעלם מהפחת הנזכר, אחוז הצריכה יעמוד על 55% שהוא דומה לאחוז הצריכה שהמערער ביקש להכיר בו בדיוני השומה (56%).

62. חוות הדעת של אלפסי מציגה שיטת חישוב פשוטה. אם בוחנים את כמות החומרים לפני האירוע ובוחנים את כמות החומרים בסוף האירוע, ההפרש ביניהם הוא הכמות שנצרכה באירוע. שיטה זו היא שיטה פשוטה שאין בה הרבה מקום לטעויות והיא אינה תלויה ומושפעת מטעויות בחישוב מספר הכוסות שהוגשו. על כך העיד אלפסי:

**"כב' השופט: מה שהיא אומרת, מה שהיא אומרת, שהשעות של האירוע הן לא כולן עשויות מקשה אחת.**

...

העד: נכון. כב' השופט, אתה צודק במאה אחוז. בגלל זה גם זה אחד השיקולים למה בחרתי את השיטה הזאת. אוקיי? שאני לא בודק כמה צרכו באיזה שעה, אני לא בוסק את זה בכלל. אני בודק כמה היה חומר בהתחלה, כאילו של מזון, כמה בסוף, זה פחות זה, נותן לי כמה צרכו ואני לא צריך להיכנס בכמה צרכו בכל שעה. לא נכנס לזה בכלל. זה לא רלוונטי." (עמ' 36, ש' 4 – 13).

63. עם זאת, גם בחוות הדעת של אלפסי יש נקודות תורפה. ראשית, שיטה זו תלויה בשיתוף פעולה של המערער, שיכול להשפיע במידה מסוימת על מידת הצריכה של המוצרים שהוא מציע לאורחי האולמות. העד מטעם המשיב, שלמה ביטון, היה ער לבעייתיות זו והוא אף השיב בחקירתו הנגדית שזו הייתה הסיבה שהוא לא פעל בדרך בה נקט המומחה מטעם המערער. כשהוא נשאל מדוע פקיד השומה לא בחר בדרך זו הוא העיד כך:

**"ש. ... לא יותר הגיוני לבדוק את החומר?**

...

**ת. ... זה מה שאני עושה בכל העסקים שאני הולך.**

...

אבל כשאני עושה את זה, אף אחד לא יודע מה אני עושה. אצלו, כדי לעשות את זה, אני חייב לגשת לעגלה, להזדהות. אם אני מזדהה, איבדתי את כל האפקטיביות של הבדיקה." (עמ' 245, ש' 5 – 19).





## בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כבוד השופט אביגדור דורות

13 אפריל 2020

ע"מ 16-03-42893

ובהמשך פירט מר ביטון שהמערער יכול לפנות לאורחים ולמלצרים ולבקש מהם לצרוך מוצרים ככל שניתן:

"לא, זה לא הולך ככה. הוא הולך לאורחים בפנים, חבוב.

...

לכו למלצרים, לכו תצאו, תוציאו קפה, תוציאו חופשי, תשפוך כמה שאתה רוצה, תעשה כמה שאתה רוצה.

...

מה זה לא? לא, בחייך, נו. זה לא, זה לא בדיקה אובייקטיבית. אני, הלוואי והייתי יכול לעשות את זה. " (עמ' 246, ש' 17 – 23).

64. כאן המקום להזכיר כי עסקינן בנישום שמעל באמון רשויות המס והעלים הכנסות גם על פי גרסתו. מידת האמון שניתן להעניק למערער אינה גבוהה וקיים חשש שהוא אכן ינסה להשפיע על כל בדיקה שתיערך בדרך זו, לרבות על הבדיקה שערך המומחה מטעמו, הכלכלן דוד אלפסי.

65. שנית, בחוות הדעת של אלפסי נקודת תורפה נוספת, הנוגעת להיקף המדגם. אלפסי בחן אירוע אחד בלבד. מהבחינה הזו, נראה לי שעל מנת להעניק אמינות גבוהה יותר לחוות הדעת, היה מקום לבדוק אירועים נוספים על מנת לנטרל סטיות שעלולות לעלות מהייחוד של האירוע שנבדק על ידו.

66. מטעמים אלה, איני מקבל את נתון עלות החומר ביחס להכנסות כנתון סופי ומוחלט שיש לאמץ לצורך השומה.

67. במקרה זה, ראוי לטעמי לעשות שימוש בסמכות הקבועה בסעיף 156 לפקודה, על פיו בית המשפט "יאשר, יפחית, יגדיל או יבטל את השומה או יפסוק בערעור באופן אחר כפי שיראה לנכון, והודעה על ההכנסה החייבת ועל סכום המס ...". בע"א 5324/05 בשיר נבהאן שחאדה נ' פקיד שומה עכו (9.8.2009) נקבע שמקום בו הצליח הנישום להוכיח באמצעות ראיות אובייקטיביות וברמת ההוכחה הנדרשת במשפט אזרחי שפקיד השומה הפריז בהערכותיה ובאומדניו בעת חישוב השומה הוא רשאי מכוח סמכותו הקבועה בסעיף 156 לפקודה להפחית את השומה או לפסוק בדרך אחרת מאשר ביטול השומה או אישורה כלשונה. (שם, פסקה 10).



## בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כבוד השופט אביגדור דורות

13 אפריל 2020

ע"מ 16-03-42893

68. לטעמי, במקרה זה, לאור הקשיים באימוץ מלא של כל אחת מעמדות הצדדים, ראוי לתקן את השומה ולקבוע את אחוז החומר ביחס להכנסות של המערער מענף ה"אספרסו בר" על 30%.

### עלות החומר במכירת כריכים

69. המשיב קבע בשומה שעלות החומר בענף מכירת הכריכים של המערער עמד בשנות המס הרלוונטיות על 33%. לעומת זאת בחוות הדעת של אלפסי חיווה המומחה את דעתו שעלות החומר בענף זה עומדת על 45%.

70. לא מצאתי מקום להתערב בשומת המשיב בעניין זה. המערער לא הוכיח את טענותיו ולא הביא אף ראיה התומכת בעמדתו. המערער טען שהמשיב לא התחשב בעמלה של החברות שמשווקות את שירותיו. גם בעניין זה, בהעדר הוכחה, אין לקבל את טענת המערער, מה גם שהטענה של מר שלמה ביטון, כפי שהיא נשמעה בחקירתו הנגדית, לפיה ככל וקיימת עמלה לחברות השיווק ראוי להוריד אותה מהפדיון ולא להוסיף אותה לעלויות החומרים, נראית בעיני נכונה (עמ' 260, עמ' 11).

71. טוען המערער שהמשיב ויתר על טענותיו בעניין אחוזי החומר בענף הכריכים מאחר והוא לא חקר את המערער על עניין זה. עם זאת, המערער חקר את מר שלומי ביטון ארוכות על עניין זה, כחודש לאחר שהמערער נחקר על תצהירו (עמ' 254 והלאה) ועל כן, ניתן להכריע במחלוקת על פי כלל החומר שבפניי.

72. לסיכום עניין זה, הערער על קביעת המשיב בעניין עלות החומר במכירת הכריכים נדחית.

### הפרש הון בלתי מוסבר

73. כאמור, המשיב הוציא למערער שומה חלופית, לפיה צבר המערער בין השנים 2006 עד 2013 הון בלתי מוסבר בסך כולל של 598,937 ₪. המערער טען כי לא נערך כל דיון בעניין הפרשי ההון דבר המאין את השומה בנושא. גם לגופו של עניין טען המערער שניתן להסביר את הפרש ההון על ידי סכומי מס הערך המוסף שהוא לא שילם במהלך השנים ואשר אותם הוא החזיר לרשויות מע"מ עם החתימה על הסכם הכופר.

74. המשיב טען שדיוני השומה אכן התייחסו לעניין הפרש ההון. בעניין זה מפנה המשיב למכתב זימון לדיון שהוציא המשיב למערער ביום 23.3.2015 ושבזו הוא ציין שאחד מהנושאים שיידונו בדיון הוא עניין הצהרת ההון לתאריכים שלעיל. עיון במסמך זה, שצורף כנספח 16 לתצהיר שלמה ביטון, מלמד כי טענת המשיב בעניין זה נכונה. המשיב טען עוד כי בפועל נוהל דיון בין הצדדים בעניין הצהרת ההון של המערער.



## בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כבוד השופט אביגדור דורות

13 אפריל 2020

ע"מ 42893-03-16

75. לגופו של עניין, טען המשיב שהחוב למע"מ אינו יכול לספק הסבר לגידול ההון שבין השנים 2006 עד 2013 משום שהחוב נוצר לאחר תקופת השוואת ההון, כלומר רק בחודש אוגוסט 2014. מעבר לכך טען המשיב, שלא ברור שהתשלום לרשויות מע"מ יצא מכיסו של המערער שכן אביו, מר סמי ימין, העיד שהוא עזר לו בתשלום החוב לרשויות מע"מ.
76. מצאתי כי אין מקום לקבל את טענות המערער נגד שומת הפרשי ההון הבלתי מוסבר. אכן כטענת המשיב נשלח למערער זימון ובו צוין במפורש שאחד הנושאים שיידונו במהלך דיוני השומה הוא עניין הפרש ההון. כמו כן, ניתן ללמוד בבירור מהעדויות של עורך השומה כי נושא הפרש ההון, למרות שלא היה הנושא המרכזי שנידון בין הצדדים, הוא נושא שעלה בדיונים ביניהם (עמ' 148, ש' 18 – 21). נקודת המוצא של הדיון היא כי המערער הודה בהעלמת הכנסות ואף אם עמדתו בדבר אחוז החומר הייתה מתקבלת, היה מקום לחישוב תוספת להכנסתו החייבת. משכך, ברור כי ההכנסות הבלתי מדווחות מהוות הסבר לגידול ההון ולא נראה כי היה טעם מעשי בהמצאת הסברים לגידול ההון.
77. מעבר לדרוש, אציין כי הטענה של המשיב לפיה אביו של המערער סייע לו בתשלום החוב למע"מ אינה מסייעת לעמדתו. השאלה הרלוונטית לענייננו היא האם סכומי מס הערך המוסף שצבר המערער במהלך השנים באופן לא חוקי נותנים הסבר להפרש ההון הבלתי מוסבר. העובדה שאביו שילם חלק מהחוב אינה מאיינת את ההסבר שאותם סכומים מגיעים כדי להפרש שנצבר במשך השנים.
78. עם זאת, יש לטעמי לדחות את הערעור בעניין זה מסיבות אחרות. גם אם סכומי המס שנצברו באופן בלתי חוקי במהלך השנים דומים להפרש ההון הבלתי מוסבר, מוטלת הייתה על המערער החובה להוכיח שאותם סכומי מס התווספו במהלך השנים לתוך מצבת הנכסים והכספים שפורטו בהצהרת ההון. כלומר, היה עליו להוכיח שהוא רכש באותם סכומים נכסים או צרך שירותים, או חסך כספים וכיוצא באלה דברים שפורטו בהצהרת ההון.
79. נטל ההוכחה בעניין זה מוטל על המערער, והוא לא עמד בנטל זה.

### קנס גירעון

80. המערער זנח את טענותיו בעניין קנס הגירעון שהוטל עליו ולא התייחס לעניין זה בסיכומיו. בנוסף, אין מקום לקבל את הערעור ביחס לרכיב זה, לאחר שהמערער הודה בהעלמת הכנסות וספריו נפסלו. על כן, הערעור על רכיב זה, נדחה.



**בית המשפט המחוזי בירושלים**  
**לפני כבוד השופט אביגדור דורות**

13 אפריל 2020

ע"מ 16-03-42893

סוף דבר

81. לאור כל האמור לעיל, הערעור מתקבל באופן חלקי, בכך שעל המשיב לתקן את השומה, בהתבסס על הקביעה בפסקה 68 לעיל, כי אחוז החומר בענף אספרסו בר יחושב לפי 30% (במקום 19.8% כפי שנקבע בשומה).
82. לאור המסקנה האמורה, ולאור דחיית יתר הטענות בערעור, על המערער לשלם למשיב הוצאות ושכ"ט עו"ד בסך כולל של 10,000 ₪. סכום זה ישולם תוך 30 ימים מהיום ולאחר מועד זה יתווספו אליו הפרשי הצמדה וריבית כחוק.

**המזכירות תשלח את פסק הדין לב"כ הצדדים.**

ניתן לפרסם את פסק הדין החל מיום 21.4.20.

ניתן בהעדר הצדדים היום, י"ט בניסן התש"ף, 13 באפריל 2020.

אביגדור דורות, שופט