



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 ספטמבר 2017

ע"מ 58167-01-13 חב' מסעדת ראוף ואתינה בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

1

לפני כב' השופט יונה אטדגי

המערערת
1. חב' מסעדת ראוף ואתינה בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד ויקטור זכאב

נגד

המשיב
1. פקיד שומה תל אביב 1
ע"י ב"כ עו"ד עדי חן, פרקליטות מחוז תל-אביב (אזרחי)

2

3

4

פסק דין

5

6

7

8

9

10

11

12

13

14

15

16

17

18

19

20

21

22

23

24

25

26

1. ערעור על שומה לפי מיטב השפיטה של המשיב, ביחס להכנסות המערערת, המנהלת מסעדת דגים ובשר ביפו, לשנות המס 2006-2010.
המחלוקת העיקרית הינה ביחס לאחוז החומר, כלומר: עלות המכר, ביחס למחזור ההכנסות.

תיאור המחלוקת/תמצית הטענות

2. המערערת הפעילה במשך שנים רבות, מסעדה ביפו בשם "מסעדת ראוף ואתינה", המוכרת דגים, בשרים ופירות ים.
בשנים הנדונות כאן, 2006-2010, היא דיווחה על מחזורי הכנסות שנתיות, הנעות בסביבות 3.4 – 4.1 מיליון ₪ ועלות מכר שנתית, הנעה בסביבות 2.2 – 2.8 מיליון ₪, קרי: אחוז חומר הנע בסביבות 62-81 אחוזים.
עקב הפסד מועבר משנים קודמות דיווחה המערערת על הפסדים שבין קרוב ל-1.8 מיליון ₪ בשנת 2006 ועד קרוב ל-3 מיליון ₪ בשנת 2010.

3. ביום 26.12.11 הוציא המשיב למערערת שומה לפי מיטב השפיטה לפי סעיף 145(א)(2)(ב) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א – 1961 (להלן – הפקודה), לכל שנות המס הנדונות, לאחר שהמנהל הפעיל את סמכותו להארכת תקופת הוצאת השומה לשנת 2006, לפי סעיף 145(א)(2) לפקודה.
בשומה המקורית העמיד המשיב את אחוז החומר על 34%, וזאת בהתאם לאחוז החומר המקסימלי הנקוב בתדריך הכלכלי למסעדות מאותו סוג.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 ספטמבר 2017

ע"מ 13-01-58167 חב' מסעדת ראוף ואתינה בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

1 לאחר השגה שהוגשה על ידי המערערת, ולאחר שעובדי המשיב ערכו ביקורת במסעדה, כפי
2 שיתואר להלן, תיקן המשיב את השומה, כך שאחוז החומר, כולל פחת, הועמד על 38.62%.
3 קביעה זו נתמכה בחוות דעת של כלכלנית ברשות המיסים, מזל בנמו, שתפורט בהמשך.

4
5 בהתאם לכך נקבעה תוספת ההכנסה בכל אחת מהשנים הנדונות, כך שלאחר קיזוז מלוא
6 ההפסד המועבר בשנת 2006, עמדו ההכנסות החייבות של המערערת באותן שנים, על פי
7 השומה, בשיעור של כ-560,000 ₪ בשנת 2006, ובשיעורים שבין 2-3 מיליון ₪ בכל אחת
8 מהשנים הנוספות.
9 על כך הוגש הערעור דנן.

10
11 .4 הטענה המרכזית בערעור שהוגש הוא, שאחוז החומר שנקבע בשומה אינו משקף את האמת.
12 המערערת טוענת שהמשיב התעלם מהנתונים הבאים:

13 א. קיומה של מסעדה סמוכה, בשם "מסעדת הזקן והים", שהתחרתה בה וגרמה לה
14 להפסדים גדולים, הן איבוד לקוחות והן עלייה גדולה בפחת עקב השלכת חומרים
15 שלא נמכרו;

16 ב. גניבות שאירעו במסעדה, הן על ידי עובדים והן על ידי חלק מהספקים ("משחקי
17 משקלי");

18 ג. ליקויים בעריכת חוות הדעת הכלכלית של המשיב: לא נלקחו בחשבון עלות חומרי
19 עזר שונים; לא נלקח בחשבון הפער באחוז החומר כשהסועדים הם זוג לעומת מספר
20 גדול יותר של סועדים; לא נלקח בחשבון הפער שבין משקל הדגים בעת רכישתם ובין
21 משקלם לאחר ניקויים, ועוד.

22
23 המשיב טוען כי המערערת לא הוכיחה את הגניבות הנטענות וכי כל הפרמטרים נלקחו בחשבון
24 בחוות הדעת ובעת קביעת השומה.

25
26 .5 עוד טוענת המערערת, כי החל משנת 2011 הופעלה המסעדה על ידי חברה אחרת בשם "מעדני
27 הים התיכון בע"מ", כך שהביקור שנערך על ידי עובדי המשיב בחודש יולי 2012 נערך אצל
28 חברה אחרת.

29 המשיב טוען כי לא היה כל שוני בזהות הבעלים האמיתיים של המסעדה, באופן הפעלתה,
30 במוצרים שהיא מוכרת או ברמת המחירים, וכמעט שלא היה כל שינוי בזהות עובדי המסעדה
31 ובספקיה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 ספטמבר 2017

ע"מ 13-01-58167 חב' מסעדת ראוף ואתינה בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

- 1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
6. עוד טוענת המערערת, כי לא קיבלה הודעה במועד על הארכת תקופת הסמכות להוצאת השומה לשנת 2006.
המשיב טוען, כי נמסרה למערערת הודעה על כך במועד.
7. עוד טוענת המערערת, כי גם בשנים שקדמו לשנים הנדונות היא דיווה על אחוזי חומר דומים והמשיב לא העיר מאומה על אותם דיווחים.
8. המשיב טוען כי באותן שנים לא נערכה בדיקה דקדקנית כפי שנערכה ביחס לשנים הללו, וכי מכל מקום הדבר אינו מונע הוצאת שומה לפי מיטב השפיטה ביחס לשנים הנדונות.
8. הצדדים חלוקים גם ביחס לנטל ההוכחה והצדקת השומה.
המערערת מצביעה על כך שספריה לא נפסלו.
המשיב טוען כי אחוזי החומר המופרזים שנכללו בדיווחים המוצהרים של המערערת הצדיקו את הוצאת השומות, וכי יש להפריד בין הנטל להצדיק את השומה ובין נטל השכנוע הבסיסי להוכחת הערעור, שנתר מוטל על כתפי המערערת.
9. יצוין, כי במסגרת ההוכחות הגישה המערערת חוות דעת מטעמה של היועץ הארגוני מוחמד פחר, ולפיה נקבע, כי אחוז החומר בשנים הנדונות, כולל פחת, עמד על 56%.
10. אקדים ואומר, כי סיכומי המערערת דנו בשאלת הפער בין שתי חוות הדעת שהוגשו ביחס לאחוז החומר בלבד. המערערת לא שבה על יתר טענותיה והסתפקה בהפניה כללית בלבד, ולכך אתייחס בהמשך.

דיון והכרעה

- 25
26
27
28
29
30
31
32
33
34
35
- נטל ההצדקה ונטל השכנוע
11. סעיף 155 לפקודה קובע:
" חובת הראיה כי השומה היא מופרזת תהיה על המערער, אולם אם המערער ניהל פנקסים קבילים... חייבים פקיד השומה או המנהל, לפי העניין, להצדיק את החלטתם".
הפסיקה הוסיפה על כך שתי הסתייגויות:
האחת – חובת הצדקת ההחלטה, שבה חב פקיד השומה במקרה שנישום ניהל פנקסים תקינים, או שאלה לא נפסלו, אינה מגעת כדי חובת הראיה, וזו נשארת מוטלת על המערער (ע"א 2/81 שפירא נ פקיד השומה חיפה, פ"ד לח (2) 414).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 ספטמבר 2017

ע"מ 13-01-58167 חב' מסעדת ראוף ואתינה בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

1
2 ובמילים אחרות, יש להבחין בין שני נטלים: נטל השכנוע, המוטל על המערער – הנישום, ללא
3 קשר לקבילות ספריו, ונטל ההצדקה, אשר מונח על כתפי המשיב, במידה וספרי הנישום לא
4 נפסלו (ע"א 4493/12 ביבי נ' מדינת ישראל (13.4.14, פורסם בנבו));
5 השניה – חובת ההצדקה המוטלת על פקיד השומה היא רק ב"מחלוקת פנקסית" ולא
6 במחלוקת "לבר-פנקסית" (רע"א 3646/98 כ.ו.ע. לבניין בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף,
7 פ"ד נו(4) 891).

8
9 מחלוקת פנקסית הינה כאשר השאלה שמחלוקת היא כזו שאת התשובה לה ניתן ללמוד
10 מפנקסי הנישום (ע"א 6743/03 תחנת שירותי רכב רוממה חיפה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
11 28.7.05, פורסם בנבו).
12 בעניין ביבי הנ"ל נקבע (פיסקה 8), כי מחלוקת אודות "אחוז החומר" הינה מחלוקת פנקסית:
13 " השאלה מהו אחוז החומר "האמיתי" היא זו שעומדת, בלב המחלוקת, ומשום שנתון
14 זה, אשר עליו הצהירו המערערים בדוחות, גבוה מדי לדעתו, החליט המשיב לערוך
15 ביקורת כלכלית. מדובר בשאלה שאת התשובה לה, גם אם לא "האמיתית", כטענת
16 המשיב, ניתן למצוא בפנקסי המערערים ועל כן עסקינן בשאלה "פנקסית".

17
18 12. בעניינו, ספרי המערער לא נפסלו ונתרו מוגדרים כ"פנקסים קבילים".
19 אמנם, כפי שהעיד המפקח עופר בן-חמו בתצהירו (סעיפים 8-9), בביקורת שנערכה במסעדה
20 ביום 28.10.10 נמצאו ליקויים אחדים בניהול ספרי המערער, אך לאחר שימוע הסכים
21 המשיב להסתפק ברישום ליקוי טכני בלבד.
22 המסקנה לעניינו: נטל ההצדקה להוצאת השומה מוטל על המשיב, נטל השכנוע להראות כי
23 השומה שהוציא המשיב איננו נכונה מוטל על המערער.

האם עמד המשיב בנטל ההצדקה?

24
25
26 13. אני סבור, כי בנסיבות העניין צדק המשיב בהחלטתו שלא להסתפק בדוחות המוצהרים של
27 המערער ולהוציא שומה לפי מיטב השפיטה.
28 ההצדקה לכך מתבררת, גם אם בדיעבד, מתוך חוות הדעת שהגישה המערער בעצמה.
29 כאמור לעיל, בדוחות הצהירה המערער על אחוזי חומר שבין 62 ל-81 אחוזים.
30 המומחה מטעמה, מר פחר, מצא כי אחוז החומר (כולל פחת) מגיע ל-56% בלבד. כלומר, גם
31 על פי המומחה מטעם המערער, אחוזי החומר המוצהרים סוטים כדי 10-45 אחוזים מאלה
32 הנכונים לדעתו.
33 ההצדקה הנוספת נמצאת בכך, שאחוזי החומר המוצהרים עולים לאין שיעור על אחוזי החומר
34 המקסימלי הנקוב בתדריך הכלכלי למסעדות מסוג זה, העומד על 34% (סעיף 10 לתצהיר
35 בן-חמו, וראו עדותה של הכלכלנית בנמו, עמ' 27-28 לפרו').



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 ספטמבר 2017

ע"מ 13-01-58167 חב' מסעדת ראוף ואתינה בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

1
2 הצדקה נוספת נמצאת בחוסר הסבירות הכלכלית שבהתנהלות המערערת, אם אכן
3 הצהרותיה נכונות. על פי הדוחות שהגישה, היא הפסידה בכל השנים הללו בשיעורים שבין
4 כ-1.8 מיליון ש"ח לכ-3 מיליון ש"ח (מפנה לטבלה שבסעיף 5 לתצהיר בן-חמו).
5 מכיוון שמדובר בהפסדים מועברים משנים קודמות, ניתן היה, גם אם בקושי, להצדיק
6 התנהלות זו, אילו ההפסד השנתי היה הולך וקטן, מתוך מגמה להגיע לרווחים. אולם, על פי
7 הדוחות, ההפסדים הלכו וגדלו בכל שנה, כך במשך חמש שנים. מדוע, אם כן, המשיכה
8 המערערת להפעיל את העסק, למרות ההפסדים הללו?

9
10 לעומת זאת, על פי אחוז החומר שנקבע בשומה, ההפסד המועבר משנים קודמות התבטל כליל
11 כבר בשנת 2006 ובאותה שנה כבר נרשם רווח (כלומר, הכנסה חייבת) של למעלה מחצי מיליון
12 ש"ח, ובשנים הבאות המשיכה המערערת להרוויח בשיעורים שבין 2-3 מיליון ש"ח, דבר המצדיק
13 את המשך הפעלת המסעדה (מפנה לטבלה המוצגת בסוף נימוקי השומה).

האם המערערת עמדה בנטל השכנוע?

14 14. אני סבור כי בנסיבות שהוצגו, המערערת לא עמדה בנטל השכנוע, להראות כי השומה שנקבעה
15 על ידי המשיב איננה נכונה.

16 בהתאם לפסיקה (ע"א 4230/00 רצון נ' פקיד שומה נתניה (29.9.03) (פיסקה 6); ביבי הנ"ל
17 (פיסקה 9)), אין חובה על המשיב להוכיח על ידי ראיות מדויקות, ששומתו היא אכן מדויקת
18 לחלוטין.

19 בענייננו, כפי שאפרט להלן, המשיב נענה, למעשה, להצעת בא-כוחה ומייצגה של המערערת,
20 עו"ד ורו"ח ויקטור זכאכ, "לערוך ביקורת במסעדה ולהתירשם מרמת האוכל והמנה
21 ומעלותם" (מכתבו מיום 10.1.12, נספח ב' לתצהיר בן-חמו, סעיף 7), כאשר הכלכלנית
22 ועובדים נוספים של המשיב הגיעו למסעדה, נטלו דוגמאות אחדות של המנות, שוחחו עם
23 מנהלת המסעדה אתינה סלאמה, ערכו שקילות של החומר הרלוונטי, עיינו במסמכים
24 הרלוונטיים, ניתחו אותם בצורה שמרנית, שהטיבה עם המערערת, והגיעו למסקנות
25 הנדרשות.

26 אמנם, אין המדובר בראיות מדויקות ולא ניתן לקבוע שהשומה מדויקת לחלוטין.
27 אולם כאמור, לא מוטלת חובה כזו על המשיב, ואם היתה מוטלת חובה כזו יתכן שהמשיב
28 לא יכל לעולם להוציא שומה לפי מיטב השפיטה.

29 יתרה מזו, המשיב לא יכל להגיע לתוצאה מדויקת מסיבות התלויות במערערת עצמה, כפי
30 שאפרט בהמשך.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 ספטמבר 2017

ע"מ 13-01-58167 חב' מסעדת ראוף ואתינה בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

- 1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25
26
27
28
29
30
31
32
33
34
35
15. בנמו סיפרה (סעיפים 7 ואילך לתצהירה), כי הגיעה למסעדה, יחד עם שבעה עובדים נוספים של המשיב, ובכללם המפקח בן-חמו, לעריכת ביקורת, ביום 10.7.12.
- בשלב זה, נציגי המשיב עדיין לא הזדהו בפני עובדי המערערת. הם הזמינו שמונה מנות מהמגוון המוצע בתפריט (צורף כנספח ה' לתצהיר בן-חמו). גם הרכבי המנות: שתיה קלה/שתייה חריפה, פרי או קינוח וכדו', היו מגוונים (הפירוט המלא בסעיף 27 לתצהירה). רק לאחר שהמנות הוגשו לשולחן היא הזדהתה בפני מנהלת המסעדה אתינה ותשאלה אותה לגבי נתוני העסק. היא שקלה את המנות שהוגשו (המנות המוכנות), אך לא הסתפקה בכך וביקשה מאתינה להגיש לה מנות דומות ממקור המסעדה (לפני צלייה), 12 מנות שונות ומגוונות.
- בנוסף, היא תשאלה את אתינה לגבי הפחת במנות, המוצרים הנלווים: סלטים, פיתות וכו'. כן בדקה עם הספקים של המסעדה נתונים שונים הנדרשים לשם עריכת התחשיב.
16. התחשיב נבנה באופן הבא (סעיפים 20-32 לתצהיר): הורכבו "מנות ממוצעות", המייצגות סועדים פוטנציאליים שונים. המנות הממוצעות הורכבו ממנה ראשונה: סלטים ותוספות, מנה עיקרית: דג/בשר/פירות ים, אחרונה: קינוח/אבטיח ושתיה: קלה/חריפה.
- בנמו הדגישה (סעיף 20), כי "בשל העובדה כי במסעדה הנ"ל הסלטים והתוספות כלולים במחיר המנה, נבנתה המנה הממוצעת כולל סלטים", וכי לעלות המנה היא הוסיפה את כל התוספות שהוגשו: פיתות, לאפות, חומוס, צ'יפס, סלט ירקות, 14 סוגי סלטים ורוטב לדגים (סעיף 22 לתצהירה).
- לצורך חישוב עלות המנה הכוללת היא השתמשה בחשבונות קנייה שהמציאה המערערת בזמן הביקורת, ומול הנתונים שבהן היא הציבה את מחיר המכירה, כפי שמופיע במחירון העסק, וכך היא הסיקה את אחוז החומר במנה הממוצעת.
- נמצא כי ממוצע אחוזי החומר הינו 33.2%. לכך הוסף פחת כללי בסך 16%.
- אחוז החומר במסעדה בתוספת פחת סופי הנו 38.62%.
17. בנמו אף הדגישה את הנתונים הבאים, שהטיבו עם המערערת:
- ראשית, האחוז שנקבע (38.62%) גבוה בלמעלה מ-10% מאחוז החומר המקסימאלי שנקבע בתדריך.
- שנית, החישוב נערך על סמך חישוב המנות שהוצאו מהמקור (לפני הצלייה), כשמסקלן קרוב יותר למשקלן בעת רכישתן (כך, עלות המנה למערערת גדולה יותר מהעלות שהייתה נקבעת על פי שקילת המנות לאחר צלייתן והפחתת משקלן).
- שלישית, לאותן מנות הוסף פחת בגין ניקוי והפשרה, למרות שהן כבר היו מוכנות לצלייה.
- רביעית, תוספות החומוס והצ'יפס נכללו בכל המנות שהורכבו, למרות שעל פי דברי אתינה לבנמו, הן לא מוגשות תמיד (סעיף 22 לתצהיר בנמו).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 ספטמבר 2017

ע"מ 13-01-58167 חב' מסעדת ראוף ואתינה בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

- 1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25
26
27
28
29
30
31
32
33
34
35
18. בעדותה בבית המשפט, הוסיפה בנמו את הנתונים הבאים :
היא תשאלה את אתינה באשר לתבלינים שנכללו במנות ותמחרה אותם במחיר העלות.
תבלינים בלתי מדידים שהלקוח מוסיף (מלח, לפלפ) נכללו בפחת. הגז נכלל בהוצאות כלליות
ולא במחיר המנה (עמ' 28).
היא חישה את העלות, לפי "מלוי פעמיים לסלטים" (שם).
לא הוגש להם קפה ובקלאווה, ומעיון במחירון אין עולה שהם מוגשים בחינם (שם).
היא כללה בעלות 20 פריטים המוגשים חינם (כלומר, כלולים במחיר המנה), ובכללם : 14 סוגי
סלטים, פיתות, לאפות, חומוס, צ'יפס, סלט ירקות ופלאפל (עמ' 29).
מחיר העלות לכל סלט כלל גם תוספת שמן ולימון (שם).
בסך הכל היא שקלה 14 רכישות: שמונה מנות מוכנות שהוגשו ועוד שש מנות מהמקרר
(עמ' 33).
19. הטרוניה העיקרית, וניתן לומר: כמעט היחידה, של המערערת על דרך התחשיב של בנמו היא,
שהרכב המנות אינו משקף את התפלגות המכירות שלה לפי סוגי המנות העיקריות.
אולם, גם המומחה מטעמה, פחר, ציין בחוות דעתו, כי מכיוון שהמערערת לא ניהלה רישום
של מכירות מנות עיקריות, לא ניתן היה לבנות תמהיל מדויק של המכירות (הוא בחר בחלופה
אחרת, אליה אתייחס בהמשך).
ובעדותו פירט (עמ' 13): "כשאנחנו אומרים ניהול מכירות אפשר לנהל פר עיסקה. כולל
פר מוצר בתוך העסקה. יש לנו את האפשרות הזאת דרך תוכנות חדשות של קופות
רושמות ממוחשבות וזה אומר ברמה של גרגיר של איזה דג, ואיזה ארוחה ואיזה תוספת
ואיזה משקה שאתה מוכר...". אבל, למערערת לא היה את כל אלה.
גם בנמו התייחסה לעניין זה בעדותה (עמ' 34): "כדי להגיע לאחוז החומר הנכון והמייצג
של המסעדה, אני בונה סוגי סועדים... הדרך הזו של בניית המנות וסועדים באה במקרה
שאין לי דוח מכירות של מסעדה [כ]שיש לי דוח מכירות אני משתדלת לשקלל את אחוז
החומר במוצרים כפי שהם נמכרים. במקרה זה אין "בוניס" שמדאים מה הזמן במסעדה.
אין דבר אחר שמראה לי נתיב מה נמכר במסעדה. לכן לקחתי את מגוון המנות של
המסעדה וחילקתי את זה לסועדים..."
ואכן, עיון בפירוט המנות שהורכבו בביקורת (סעיף 27 לתצהיר בנמו) מעלה כי הוא מגוון
למדי, וכולל סוגי דגים שונים (סלמון, דניס, לוקוס, לברק, מושט, בורי וברבוניה), סוגי בשרים
שונים (פרגית, קבב, צלעות כבש) וסוגים שונים של פירות ים (קלמארי, שרימפס). הוא מגוון
גם בסוגי השתייה: חריפה (בירה, יין, סוגי ויסקי וודקה) וקלה (שתייה מוגזת, סודה, מים) וכן
גם בסוגי קינוחים (מלבי, בוואריה, אבטיח).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 ספטמבר 2017

ע"מ 13-01-58167 חב' מסעדת ראוף ואתינה בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

- 1
20. המומחה פחר קבע בחוות דעתו את תמהיל הארוחות, כלומר אחוז המכירות של כל סוגי המנות העיקריות: דניס – 25%, לברק – 13% וכך הלאה (עמודי חוות הדעת לא מוספרו, ולכן לא ניתן להפנות עליהם).
21. תמהיל זה נקבע על פי ארבע חשבוניות רכישה בלבד, כמצוין בחוות הדעת, ובוודאי שלא ניתן לסמוך על ארבע חשבוניות אלה בלבד כדי להגיע לתמהיל המדויק שנקבע.
22. יתרה מזו, כשאתינה נשאלה בעדותה מהו אחוז המכירות של דג הדניס, היא השיבה כך (עמ' 9): "יכול להיות עשר אחוז. דניס הכי הרבה. אחרי שעו"ד שלי מסביר לי, שלושים אחד".
23. כשנשאלה מהו אחוז המכירות של דג הלוקוס, היא לא ידעה להשיב (עמ' 10).
24. מכאן, שלא ניתן לסמוך על תמהיל המנות העיקריות, שהיווה את הבסיס לחישוב עלות החומר בחוות דעתו של פחר.
25. ליקוי עיקרי נוסף בחוות הדעת של פחר היא קביעת "ממוצע משקל" למנת דגים ולמנת בשרים, כשמדובר בסוגי דגים שונים ובסוגי בשרים שונים, כשמשקל כל אחת מהמנות שונה ועלות כל מנה שונה לחלוטין.
26. כך השיבה בנמו בחקירתה (עמ' 32): "... הכלכלן שלכם עשה ממוצעים מפורזים [צ"ל: מופרזים]. איך אפשר לעשות ממוצע בין סוגי דגים שונים. אני חישבתי מדויק, כמה עולה קילו כרוב, כמה פחת בקילוף העלים החיצוניים, כמה זה שמן לימון. . .".
27. כאן המקום לציין, שפחר ביסס את חוות דעתו על מודל 14 המנות שבחוות דעתה של בנמו (עמ' 15): "... נתנו לי מודל של 14. היה משהו של בדיקה שהייתה. בדיקה של מס הכנסה. לקחתי את הצריכה כפי שהיא התבטאה והכנסתי את זה למודל שעשיתי בחישוב.
28. ש. העתקת מהחישוב.
29. ת. לא העתקתי את החישובים, העתקתי את ההזמנות שהיו, את החישובים עשיתי לבד, את מחיר המכירה ומחיר העלות.
30. ש. אז מה החשיבות של הבדיקה שעשית אם לקחת את הנתונים שלהם.
31. ת. לא לקחתי את הנתונים שלהם. הלבשתי את המודל שלהם על חוות הדעת שלי..."
32. למרות זאת, פחר בחוות דעתו לא מצביע על כל פגם או ליקוי בולטים בבדיקה שנערכה על ידי המשיב.
- 33
- 34
- 35



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 ספטמבר 2017

ע"מ 13-01-58167 חב' מסעדת ראוף ואתינה בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

- 1
2 23. המסקנה עד כאן היא, שלא זו בלבד שהמערערת לא עמדה בנטל המוטל עליה, להראות כי
3 אחוז החומר שנקבע על ידי המשיב בשומתו אינו משקף את האמת, אלא גם זאת שהוכח
4 שאחוז החומר שנקבע, לאור כל האמור לעיל, סביר בהחלט, והוא מסתבר יותר מזה שנקבע
5 בחוות הדעת הנגדית (שאף הוא כשלעצמו נמוך באופן בולט מאחוז החומר שהוצהר בדוחות).
6
7 24. בדבר אחד בלבד אני סבור, שניתן להצדיק את המערערת.
8 בנמו אישרה בעדותה (עמ' 31) כי היא לא בדקה מה מוגש לזוג סועדים במסעדה ומה עלות
9 ארוחה זוגית כזו לעומת עלות ארוחה של מספר סועדים גדול יותר.
10 טענת המערערת כי עיקר ההזמנות הן של זוגות, וכי העלות למסעדה עבור ארוחה זוגית גבוהה
11 מעלותה עבור ארוחה קבוצתית (ראו עדותו של פחר, עמ' 15), יש בה הגיון מסוים.
12 אין זה סביר בעיני שמספר מנות הסלטים למספר סועדים יהווה מכפלה מדויקת של מספר
13 המנות המוגש לזוג, וכך גם ביחס לתחלופת הסלטים.
14 משום כך, ומשום טענות שוליות נוספות שהועלו על ידי המערערת (צריכת שתיה חריפה
15 פחותה אצל הסועדים המוסלמים וכדו'), מצאתי לנכון "לעגל" את אחוז החומר ל-40%.
16 יצוין, כי גם המומחה פחר סבר בחוות דעתו (פרק המסקנות), כי שיעור עלות החומר צריך
17 לנוע בסביבות 38-40 אחוזים.
18

טענות נוספות

- 19
20 25. ב"כ המערערת כתב לקראת סוף סיכומיו כך:
21 "ה- סוגיות אחרת בערעור
22 בשלב ההשגה ובשלב הדיון בהשגה עלו מספר נושאים נוספים שקיבלו את ביטויים
23 בכתב הערעור, אולם מאחר והנקודה העיקרית בערעור זה הינה צריכת החומר ומהו
24 אחוז החומר המתאים לסוג העסק של המערערת, הרי נקודות אלה הינן משניות לערעור,
25 וכי אין מה להתייחס אליהן מעבר להתייחסות שקיבלו בכתב נימוקי הערעור".
26 הלכה היא, כי טענה שהועלתה במסגרת כתב הטענות אך לא הועלתה במסגרת הסיכומים,
27 רואים את בעל הדין אשר נמנע מלהעלותה כמי שזנח אותה (ראו: אורי גורן, **סוגיות בסדר**
28 **הדין האזרחי**, מהדורה 11, עמ' 563).
29 אין די באמירה כללית כי הטענות הועלו בכתבי הטענות או בהפניה לכתבי הטענות, ודין
30 אמירה או הפנייה כזו כדין זניחת הטענה.
31 למעלה מן הדרוש, אתייחס בקצרה לטענות הנוספות שהועלו.
32
33
34
35



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 ספטמבר 2017

ע"מ 13-01-58167 חב' מסעדת ראוף ואתינה בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

- 1
- 2 26. הטענה, לפיה ביקורת המשיב בשנת 2012 נערכה במסעדה שכבר נוהלה על ידי חברה אחרת
3 מהחברה-המערערת – דינה להידחות.
- 4 ראשית, כאמור לעיל, הביקורת נערכה בהתאם לדרישתו ובקשתו של ב"כ המערערת שגם
5 ייצג אותה בהליכי ההשגה, במכתבו מיום 10.1.12 (נספח ב' לתצהיר בן-חמו).
6 שנית, גם חוות דעתו של פחר התבססה כאמור, על אותה ביקורת.
7 שלישית, הוכח כי כל הנתונים הרלוונטיים לבדיקה לא השתנו: סוגי המנות וכמותם, הבעלים
8 של החברות, הניהול בפועל, עיקר רשימת העובדים ועיקר רשימת הספקים (ראו: סעיפים
9 19-23 ונספחים ה-ז לתצהיר בן-חמו).
- 10 כך העידה גם אתינה עצמה (עמ' 5): "אנחנו שנים, כך, באותו מסלול באותם מחירים",
11 (עמ' 6) "זה התפריט שלי, כבר הרבה שנים. עשרים שנה. יותר"; (עמ' 7) "המחירון לא
12 השתנה, וגם התפריט לא השתנה, זה שנים על גבי שנים... הסלטים אותם סלטים...".
13 רביעית, המערערת לא העלתה טיעון זה במסגרת הדיון בהשגה (בן-חמו, סעיף 18 לתצהירו).
14
- 15 27. המערערת לא הוכיחה מאומה באשר לטענתה בדבר גניבות מאסיביות שאירעו בעסק.
16 "מכת הגניבות" הצטמצמה בתצהירה של אתינה (סעיף 5) לעובד בודד, שלפי טענתה מעל
17 באמונם ולכן פיטרו אותו, ואף עימו הגיעו להסכם פשרה כלשהו.
18 בחקירתה נשאלה אם דיווחה למשטרה על הגניבות והשיבה (עמ' 11): "עזוב. אם את הולכת
19 למשטרה את גומרת, צריך לחיות".
20
- 21 28. גם הטענה לפיה המערערת לא קיבלה הודעה במועד על הארכת תקופת הסמכות להוצאת
22 השומה ביחס לשנת 2006, הופרכה בתצהירו של המפקח בן-חמו (סעיף 24), שם העיד כי
23 ההודעה על כך נשלחה בדואר רשום ביום 8.12.10 למערערת עצמה ולמייצגה עו"ד רו"ח זכאכ,
24 ואף צורף אישור משלוח הדואר הרשום (נספח ז').
25
- 26 29. וכן אין בכך שהמשיב לא הוציא שומה לפי מיטב השפיטה ביחס לשנים שקדמו לשנים הנדונות
27 כאן כדי למנוע ממנו הוצאת שומה ביחס לשנים הללו.
28 כל שנת מס עומדת בפני עצמה, ואין לכבול את פקיד השומה להחלטות שקיבל בעבר
29 (ע"א 3266/08 סדן נ' פקיד שומה תל-אביב 1, 1.6.11, פורסם בנבו).
30 כאמור לעיל, אף המומחה מטעם המערערת סתר את אחוזי החומר המוצהרים על ידה.
31 לפיכך, ההסבר היחיד שניתן לתת להימנעות המשיב "לערער" על הדוחות שהוגשו קודם
32 לשנים הנדונות, הוא שהמשיב לא התפנה לתת את דעתו לאחוז החומר המוצהר.
33 משנתן דעתו לכך וערך את הבדיקות הנדרשות הוצאו השומות ביחס ל"שנים הפתוחות",
34 שניתן היה להוציא עליהן שומות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 ספטמבר 2017

ע"מ 13-01-58167 חב' מסעדת ראוף ואתינה בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

1 וודאי שאין לפרש את הימנעות המשיב לעשות כן ביחס לשנים הקודמות כהסכמה מודעת עם
2 אחוז החומר שהוצהר.

תוצאה

3
4
5 30. התוצאה היא, שהערעור נדחה כמעט במלואו, למעט תיקון קטן: כך שבמקום אחוז חומר
6 בשיעור 38.62% שנקבע בשומה ביחס לשנים הנדונות: 2006-2010, יבוא אחוז חומר בשיעור
7 40%.

8 השומות יתוקנו בהתאם.
9 המערערת תשלם למשיב הוצאות בסך 20,000 ₪.

10
11
12
13
14 ניתן היום, כ' אלול תשע"ז, 11 ספטמבר 2017, בהעדר הצדדים.
15

16
17
18
19
20
21
22

יונה אטדגי, שופט