



**בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט אביגדור דורות**

28 במרץ 2022

ע"מ 61009-01-19 א.ג. ניהול מסעדות בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 68145-02-19 מסעדת אבו גוש בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1

המערערת בע"מ 61009-01-19

בעניין: א.ג. ניהול מסעדות בע"מ

המערערת בע"מ 68145-02-19

מסעדת אבו גוש בע"מ

שתייהן ע"י ב"כ עו"ד גילה בן זאב

- נ ג ד -

פקיד שומה ירושלים 1

ע"י ב"כ עו"ד ניר סרי

מפרקליטות מחוז ירושלים (אזרחי)

המשיב

פסק דין

פסק דין זה עוסק בשני ערעורים שהוגשו בנפרד והדיון בהם אוחד. הערעורים הוגשו בהתאם לסעיפים 153 ו-152(ב) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א – 1961 (להלן: "**הפקודה**") ביחס לצווי שומות מס הכנסה לפי מיטב השפיטה של פקיד שומה ירושלים 1 (להלן: "**המשיב**"), לשנים 2011-2014. המדובר בערעורים שהגישו חברות א.ג. ניהול מסעדות בע"מ וחברת אבו גוש בע"מ אשר שתייהן נשלטות על-ידי בעל מניות יחיד ועיסוקן בניהול מסעדה מזרחית בכפר אבו גוש (להלן: "**המסעדה**" ו/או "**המערערות**").

פתח דבר

1. בפניי ערעורים שנדונו במאוחד, אשר הוגשו בעקבות שומות לפי מיטב השפיטה שהוציא המשיב למערערות לשנים 2011-2014.
2. חברת א.ג. ניהול מסעדות בע"מ עסקה בניהול המסעדה בין השנים 2002 ועד מחצית שנת 2012. במהלך חודש מאי 2012 הועברה הפעילות המסעדה לחברת מסעדת אבו גוש בע"מ. שתי החברות הן בבעלות מלאה של מר ג'וודאט איברהים והן עסקו בהפעלה של מסעדה מזרחית המצויה ברח' השלום 65, אבו גוש.
3. אין מחלוקת בין הצדדים ששתי החברות עסקו בניהול המסעדה והפעילות עברה ביניהן לצורך קבלת אשראי מהבנקים (פרוטוקול ע' 4, ש' 21 – ע' 5, ש' 2).

עובדות המקרה



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט אביגדור דורות

28 במרץ 2022

ע"מ 61009-01-19 א.ג. ניהול מסעדות בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 68145-02-19 מסעדת אבו גוש בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1

4. בלב הערעורים מצויה מחלוקת בנוגע לסבירות דיווחי המערערות בשנות המס 2014-2011. זאת, בעקבות ביקורת כלכלית שבוצעה במסעדה.
5. הביקורת במסעדה נערכה ביום 29.8.16 וכללה הזמנה ושקילה של מנות. אל הביקורת התלוותה הכלכלנית מטעם המשיב, הגב' מלי בנמו (להלן: "**המומחית מטעם המשיב**"). ממצאיה של הביקורת הוצגו למערערות והם כלולים בחוות דעתה של המומחית מטעם המשיב.
6. לאחר הביקורת שנעשתה על-ידי המשיב לספרי המערערות, הודיע המשיב למערערות (ב-2.11.16) כי החליט לפסול את ספרי המערערות בהתאם להוראות סעיף 130(ג) לפקודה. במסגרת זו קבע המשיב כי פנקסי החשבונות שניהלו המערערות לשנים שבנדון הינם "בלתי קבילים לצורכי קביעת הכנסתה, זאת מאחר ולא ניהלו את מערכת החשבונות שלהן בהתאם להוראות ניהול פנקסי חשבונות". בהמשך לכך נקבע כי פנקסי החשבונות של המערערות אינם קבילים.
7. ביום 27.7.17 בוצעה ביקורת כלכלית משלימה למערערות, על-ידי הכלכלן מר ציון שלומי וב-24.9.17 ו-6.11.17 נערכו ביקורות נוספות לצורך השלמת הנתונים.
8. המשיב טען כי במסגרת הביקורות לא התקבלו "בונים" שהוצאו בשנות המס על-ידי המערערות ולכן נערכו ביקורות ב-30.8.17 וב-24.9.17 בניסיון לאתר "בונים". לאור העובדה שה"בונים" לא נמצאו, שלח המשיב מס' פניות למערערות על מנת להמציאן. המערערות לא המציאו את ה"בונים" האמורים בטענות שונות. בקשר לכך טען המשיב כי עובדי המערערות טענו במסגרת הביקורת שנערכה ב-30.8.17 כי ה"בונים" כלל לא נשמרים. בהמשך לאמור, ולאחר מס' רב של פניות מצד המשיב, הועברו למשיב "בונים" לתקופה של סוף ספטמבר ואוקטובר 2017.
9. בנוסף לאמור, ביום 17.9.17, נערכה ביקורת משלימה של הכלכלן אצל ספק הבשר העיקרי של המערערות- חברת איימן שיוק בשר בע"מ, לצורך פירוק הבשר ובדיקת כמויות הבשר על חלקיו. זאת, כפי שטען המשיב, בכדי לבצע שומה מדויקת ככל הניתן. בהמשך לאמור, ולאור טענות המערערות כי הן מבצעות את הפירוק במסעדה, נערכה ביקורת משלימה ביום 6.11.17, על מנת לבחון את טענותיהן הנ"ל. אלא, שהמערערות לא ביצעו את הפירוק כפי שתואם עמן.



**בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט אביגדור דורות**

28 במרץ 2022

ע"מ 19-01-61009 א.ג. ניהול מסעדות בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 19-02-68145 מסעדת אבו גוש בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1

10. שני הצדדים מצאו להוסיף את העובדות הבאות: המערערות טענו כי הוגשה תלונה נגד סגן פקיד השומה על התנהלות לא ראויה ובעקבותיה אף הוגש נגדו כתב אישום בגין קבלת שוחד. לטענת המערערות, במסגרת הליכי השומה התנכלו להן עובדי המשיב בעקבות הגשת התלונה ואף סירבו להתפשר עמן בנוגע לתיק דנן. מאידך, המשיב טען כי הוגש נגד סגן פקיד השומה כתב אישום בגין עבירה של מרמה והפרת אמונים (ולא שוחד) ועניינו מתברר. לטענת המשיב, אין לקשור בין המחלוקת בתיק דנן לבין עניינו של סגן פקיד השומה. המשיב טען כי בעניינו של בעל מניות השליטה במערערות, מר ג'ורדאט איברהים, נחתם הסכם פשרה לשנת המס 2010 (לאחר שומה לפי מיטב השפיטה), במסגרתו נקבעה לו תוספת הכנסה בסך של 1.5 מיליון שקלים ולטענת המשיב עובדה זו רלבנטית אף לתיק דנן.

דיון והכרעה

11. במסגרת הדיון וההכרעה של פסק הדין אביא את טענות הצדדים באופן כזה שבכל תת פרק יובאו טענות הצדדים הנוגעים לאותו עניין ואכריע בקשר לכך.

12. להלן אסקור את הכללים בנוגע לנטל ההוכחה ונטל השכנוע. לאחר מכן, אבחן את פסילת הספרים של המערערות. לאחר מכן, יבחנו השומות הכלכליות שהוגשו מטעם הצדדים וראיות הצדדים שהוגשו והעדויות שנשמעו במסגרת ההליך.

נטל ההוכחה ונטל השכנוע

13. כידוע, הכלל בדיני המס (כפי שהוא גם במשפט האזרחי) הוא כי על המערערות מוטל נטל הראיה והשכנוע, שכן הן מוגדרות "המוציא מחברו". יתרה מכך, במסגרת [סעיף 155](#) לפקודה נקבע חריג לכלל זה: "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".

14. המחלוקת בענייננו היא בקשר לשיעור החומר במסעדה שהפעילו המערערות. מדובר במחלוקת פנקסית, דהיינו, מחלוקת שאת התשובה לה ניתן היה למצוא בנתונים שבספרי המערערות. במצב דברים שבו היה נקבע כי ספרי המערערות היו



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט אביגדור דורות

28 במרץ 2022

ע"מ 19-01-61009 א.ג. ניהול מסעדות בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 19-02-68145 מסעדת אבו גוש בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1

קבילים, הייתה מוטלת על המשיב חובת ההצדקה של השומה שהוציא. משקבעתי לעיל כי פסילת הספרים על-ידי המשיב נעשתה כדין, אין חובה על המשיב "להצדיק" את החלטתו בעניין השומה. למרות האמור, יובהר כי כשהמחוקק קבע כי על פקיד השומה מוטלת חובת ההצדקה של השומה, לא התכוון המחוקק להעביר אליו גם את הראיה ואת נטל השכנוע.

15. יתרה מכך, גם אם הייתי קובע כי ספרי המערערות היו קבילים, ולא כך נקבע, נטל הראיה העיקרי היה עדיין רובץ על פתחיהן של המערערות להוכיח טענותיהן, כי השומה שהוצאה על ידי המשיב היא מופרזת.

16. בכל הנוגע לנטל השכנוע, הרי שהוא ממשיך לחול על המערערות לאורך ההליך כולו. גם במקרה שהיה נקבע כי פנקסיהן קבילים, ולכן על המשיב להצדיק את החלטתו להוציא שומה לפי מיטב השפיטה, אין חובה על המשיב, לצורך הרמתו של נטל ההצדקה, להוכיח על ידי ראיות מדויקות כי שומתו היא מדויקת לגמרי. המשיב בענייננו ביצע חקירה מעמיקה בנתוני המסעדה הכוללת ביקורות רבות, שקילת מנות ועשיית תחשיבים. בעשותו כך, הנטל העיקרי להוכיח כי השומה היא מופרזת, מוטל על המערערות (וראו בקשר לכך: ע"א 12/4493 צדוק ביבי נ' מדינת ישראל פקיד שומה ירושלים 1 (13.4.2014) וההפניות שבמסגרתו).

17. בתוך כך אציין כי, אף אם היה על המשיב להצדיק את השומה, בחינת הראיות מלמדת כי השומה שהוציא המשיב אינה שרירותית, אלא נעשתה לאחר בדיקה כלכלית פרטנית במסעדה, בדיקה שחוזקה באופנים נוספים. כפי שנקבע בעניין ביבי הנ"ל (פסקה 10 לפסק הדין):

"התשתית האמורה שהניח המשיב מספיקה ומניחה את הדעת. שלא כטענת המערערים, המשיב לא הסתמך על ביקורת יחידה, אלא עשה שימוש במבחני עזר, וביסס את מסקנתו בדבר אי-סבירות התוצאה העסקית שהציגו המערערים בכמה דרכים, ובכך עמד בנטל ההצדקה המוטל על כתפיו".



**בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט אביגדור דורות**

28 במרץ 2022

ע"מ 61009-01-19 א.ג. ניהול מסעדות בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 68145-02-19 מסעדת אבו גוש בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1

18. בענייננו, כאשר נבחנת השומה לפי מיטב השפיטה, במקום בו ספרי המערערות נפסלו, אין די באמירות כלליות ובעדויות בעל פה של המערערות בכדי להרים את הנטל המוטל עליהן, אלא נדרש מהן להציג ראיות אובייקטיביות לתמיכה בטענותיהן ואין בנסיבותיהן של המערערות להיבנות מכך שבית המשפט יאמין להצהרותיהן ועדויותיהן ועליהן היה לתמוך טענותיהן בראיות של ממש (וראו בקשר לכך: ע"א 86/352 פקיד שומה פתח תקוה נ' יצחק אורן, פ"ד מד(2) 554, 560 (1990)).

19. לסיכום פרק זה אביא את דבריו של ביהמ"ש העליון בע"א 19/5072 שווארמה א.ש. בע"מ נ' פקיד שומה חדרה (09.05.2021):

"ובאשר לנטל המוטל על המשיב בעת קביעת השומה לפי מיטב שפיטתו. נישום שספריו נפסלו כונה בפסק הדין המנחה מקדמת דנא כ"נישום הפורק ממנו עול חוק והוראות" (עניין בדולח, עמ' 498; וראו עוד: ע"א 23/88 לוי נ' פקיד השומה, ירושלים, פ"ד מה(1) 472 (1991)). משנפסלו הספרים, נטל השכנוע כי השומה לפי מיטב השפיטה היא מופרזת מוטל כאמור על המערער (ע"א 2/81 שפירא נ' פקיד השומה חיפה, פ"ד לח(2) 414, 414-418 (1984) (להלן: עניין שפירא)). וממילא בתחילה גם נטל הבאת הראיות (ע"א 892/20 פקיד שומה חיפה נ' פאר [פורסם בנבו] (4.11.2020)). במסגרת זו, כאשר אין בסיס מוצק להערכת הכנסתו של הנישום, מן הטעם שספריו נפסלו, בית המשפט לא יתערב בשומה שהוצאה לפי מיטב השפיטה, אף אם לא עלה בידי המשיב לבססה על ראיות שאפשר להעמידן למבחן אלא "היא כולה פרי ניחושו והשערותו" (ע"א 352/86 פקיד שומה פתח-תקווה נ' אורן, פ"ד מ"ד(2) 554 (1990)). ברי, כי אין משמעות הדבר שהמשיב רשאי לערוך שומה בשרירות ועליו להפעיל שיקול דעת סביר מצדו. אולם בהתחשב ב"נזק הראייתי" שנוצר על ידי הנישום שספריו נפסלו, ובהינתן נתונים חלקיים, הגמישה הפסיקה את דרישת הראיה המנהלית לצורך קביעת השומה (עניין שחאדה, פסקה 9 לפסק דינו של השופט (כתוארו אז) ח' מלצר). במצבים



**בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט אביגדור דורות**

28 במרץ 2022

ע"מ 61009-01-19 א.ג. ניהול מסעדות בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 68145-02-19 מסעדת אבו גוש בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1

אלה, אין ציפייה שהשומה תהיה מבוססת ומדויקת לכל פרטיה ובאפשרותו של המשיב להסתמך על אומדנים, על הערכות ועל ניסיונו המקצועי (ע"א 8082/09 שקלים נ' פקיד שומה ירושלים 3, [פורסם בנבו] פסקה 4 (27.11.2011); ע"א 8945/06 בוסקילה נ' מדינת ישראל – מנהל מע"מ באר שבע, [פורסם בנבו] פסקה כ"א (16.3.2010)). ממילא, הנטל המוטל על הנישום להוכיח שנפל פגם בשומה הוא רב. לא די בהצבעה על ראיות מהן עולה שהיה מקום לקבוע שומה אחרת, אלא על הנישום להוכיח כי הערכת פקיד השומה הייתה שרירותית או מופרכת בעיקרה, באמצעות הגשת ראיות אמין וברורות משלו (ע"א 734/89 פיקנטי תעשיות מזון בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן, פ"ד מו(5) 309, 320-31 (1992))."

20. כאמור, בעניינינו המערערות לא הביאו ראיות חותכות לטענותיהן. יתרה מכך, לא מצאתי כי בעדותן של בעל השליטה במערערות יש לתת אמון. עדותו הייתה מתחמקת ומלאה בתירוצים אשר אין בהם בכדי לסתור את קביעותי הסבירות של המשיב במסגרת חוות הדעת הכלכלית שהוגשה מטעמו. לעומת זאת, המשיב ביצע חוות דעת כלכלית אשר מבוססת היטב ומסקנותיה תואמות את ההנחיות והתדריך הכלכלי בנוגע למסעדות.

21. לאור כל האמור, אני קובע כי המערערות לא עמדו בנטלים המוטלים עליהן להוכיח כי חוות הדעת הכלכלית מטעם המשיב היא מוגזמת ונקבע בזאת כי המשיב פעל כדין וקביעותיו סבירות ומקובלות.

פסילת הספרים

22. המשיב קבע כי ספרי החשבוניות של המערערות לשנות המס שבשומה (2011-2014) הם בלתי קבילים בשל ניהולם הלא תקין ותוך סטייה מהוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבוניות), התשל"ג-1973 (להלן: "הוראות ניהול ספרים"). קדמו לקביעה זו פניות מקדימות רבות של המשיב למערערות על מנת לקבל את מלוא החומר הרלבנטי, אלא שהמערערות לא העבירו את החומרים המבוקשים כנדרש וכאשר העבירו, מדובר היה בהעברה חלקית ולא מלאה.



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט אביגדור דורות

28 במרץ 2022

ע"מ 61009-01-19 א.ג. ניהול מסעדות בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 68145-02-19 מסעדת אבו גוש בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1

23. בשל העובדה שהמערערות לא העבירו את מלוא החומר שהתבקש מהן להעביר בהתאם להוראות המשיב, ניתנה החלטת המשיב לפסול את הספרים.

24. אין מחלוקת בין הצדדים כי המערערות עוסקות במתן שירות ושהמחזור שלהן עלה על סך של 1.95 מיליון שקלים ובשל כך, היה עליהן לנהל מערכת חשבונאות בהתאם לתוספת י"א - סעיף 2(א) להוראות ניהול הספרים.

25. ניהול ספרים בהתאם להוראות ניהול ספרים היא חשובה והכרחית לצורך יעילות תפקידו של המשיב. הדבר נועד לאפשר למשיב ביקורת יעילה, מהירה וקלה על חשבונותיו של הנישום ומאפשר למשיב להגיע לקביעה נכונה של מס אמת (וראו בקשר לכך: ע"מ (ת"א) 39182-10-14 דייגי – נמל תל-אביב בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1 (12.7.18) (להלן: "עניין דייגי"); ע"מ (חי') 5058/97 שייח'ה נ' פקיד שומה חדרה (4.5.15)).

26. מטרת הוראות ניהול הספרים היא ליצור מערכת סדורה של חשבונות אשר תכליתן היא ליצור מערכת רישום כזו שתאפשר למשיב מעקב וביקורת יעילים ומהירים. נישום אשר מבצע רישום חלופי להוראות ניהול הספרים מונע את אותה ביקורת יעילה ומהירה של המשיב ומחייב את פקיד השומה לפשפש במסמכים של כל נישום ונישום באופן פרטני ולנסות ולהבין את כוונותיו בכל רישום ורישום ולנסות ולהתחקות אחר קבלת התקבולים למיניהם. דרך זו של התנהלות סותרת את תכלית ההוראות. לפיכך נדרש כל נישום לפעול על פי ההוראות ולרשום את התקבולים בהתאם לדרישות השונות. נישום שלא פועל בהתאם להוראות ניהול הספרים, חזקה עליו כי פועל בניגוד לדין (וראו בקשר לכך: ע"א 81/25 קפה "נאוה" שותפות רשומה נ' פקיד השומה ירושלים, פ"ד לו (3) 818 (1983), ע"א 83/475 פקיד השומה פתח תקוה נ' כץ, פ"ד מא (1) 804 (1987), ע"א 83/706 פוטו ברנר חיפה בע"מ נ' פקיד השומה חיפה, פ"ד מ (2) 78 (1986)).

27. המערערות טענו כי התנהלות המשיב בנוגע לפסילת הספרים הינה רשלנית, של גוף שלטוני החייב בחובת זהירות. לטענת המערערות, המפקח שטיפל בתיק לא הגיש תצהיר מטעמו וכי טענותיה של רכזת החוליה הגב' בן ישי, כי היא ליוותה את העניין מתחילתו ועד סופו (פרוטוקול, ע' 59, ש' 16-18), אינן יכולים לרפא מחדל זה. יתרה מכך, המערערות טענו כי אף פרוטוקול שנערך בנוגע לפסילת הספרים



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט אביגדור דורות

28 במרץ 2022

ע"מ 61009-01-19 א.ג. ניהול מסעדות בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 68145-02-19 מסעדת אבו גוש בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1

לא הועבר אליהן, ללא הסבר המניח את הדעת וכי נראה שהפרוטוקול שוכתב בדיעבד.

28. בכל הנוגע לעילות פסילת הספרים לפי התוספת, טוענות המערערות כי הועברו כלל החומרים שדרש המשיב להעביר וכי, לא נוהל ספר הזמנות בשל העובדה כי לא ביצעו הזמנות שלא בנוכחות המזמינים וכל הזמנה בוצעה באותו היום ונערך לגביה התיעוד הנדרש "בגמר השירות". יתרה מכך, החריגות, לרבות אי ניהול ספר ההזמנות, הבונים, רשימות המלאי ופנקסי החשבונות, אינם מהווים ליקויים מהותיים, אלא ליקויים טכניים לכל היותר.

29. במכלול הנתונים טענו המערערות כי הליקויים שהתגלו אינן מהותיים בעיקרם אלא טכניים ואין בהם בכדי להביא לפסילת הספרים.

30. המשיב טען כי בדין פסל את ספרי המערערות. לטענת המשיב אין בטענות המערערות בכדי לתקן את הפגמים בניהול הספרים. המערערות לא תיעדו את פרטי העסקאות ולא ניהלו תיעוד פרטני של העסקאות כנדרש על פי החריג לספר ההזמנות. המשיב טוען כי כפי שהעידה רכזת החוליה הגב' בן ישי, אין בהוראות החרגה ביחס להזמנות שמבוצעות באותו היום וגם הטענה כי המסעדה אינה מקבלת הזמנות מראש נסתרה באופן מפורש בחקירת בעלי החברה (פרוטוקול, ע' 18, ש' 5 – ע' 21, ש' 14).

31. בהמשך לאמור, המשיב טען כי התנהלות המערערות בנוגע לניהול הספרים הביאה לידי כך שאף רואי החשבון של המערערות הביעו את הסתייגותם מן הדו"חות הכספיים של המערערות. במסגרת חקירתו הנגדית העיד ר"ח אגבאריה כי הדוחות הכספיים של המערערות אינם משקפים באופן נאות את מצב העסק ביחס לתפעולו וזאת מאחר ולעסק לא הייתה מערכת בקרה על קופת המזומנים, קופות שיקים, יתרות ספקים וסעיפי קניות (פרוטוקול, ע' 38, ש' 1 – ע' 41, ש' 17). עדותו של רואה החשבון מהווה חיזוק להחלטת המשיב לפסילת הספרים. בין היתר, ר"ח אגבאריה העיד (פרוטוקול, ע' 40, ש' 30 – ע' 41, ש' 4) כך:

"... דוח רואה חשבון אינו תעודת ביטוח לעסק שההכנסות נכונות או לא, לכל עסק בעולם הבדיקה היא מדגמית כדי לוודא שהדוחות הכספיים משקפים את מצבה של החברה ותוצאות פעילותיה כאשר לא יכולים ליישם את כל



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט אביגדור דורות

28 במרץ 2022

ע"מ 61009-01-19 א.ג. ניהול מסעדות בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 68145-02-19 מסעדת אבו גוש בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1

נהלי הביקורת שאנו מאמצים, אנו מציינים כי יש מגבלה בביקורת שלא יכולה לתת לנו נוחות מלאה לגבי כך שהדוחות הכספיים משקפים באופן מלא את מצבה הכספי של החברה לתוצאות פעילותיה בגלל המגבלה הזאת שאם לא הייתה קיימת היינו כן נותנים חוות דעת חלקה".

32. דברים אלו של רואה החשבון של המערערות מדברים בעד עצמם. התנהלות המערערות, הביאה למצב בו רואה החשבון שלהן לא מצא לאשר את הדוחות "באופן חלק". מצב דברים זה נוגד באופן מהותי את מטרת ההוראות בדבר ניהול הספרים.

33. במכלול הנתונים, מצאתי לנכון לקבל את עמדת המשיב בנוגע לפסילת הספרים ולא להתערב בהחלטתו והיא נותרת על כנה. הצטברות הליקויים שהוצגו בניהול ספרי המערערות מביאה למסקנה הברורה כי המערערות התנהלו באופן בלתי תקין ובהיקף שמצדיק את פסילת הספרים. התנהלות המערערות נעשתה בניגוד ברור להוראות ניהול הספרים בצורה הפוגעת באפשרות להסתמך על נתונים המתועדים בספריה והמשיב פעל כדין כאשר פסל את הספרים (וראו בקשר לכך: את עניין דייגי; עמ"ה 96/3013 קלוד רפאל ואח' נ. פקיד שומה ירושלים (22.12.1999), ע"ש 98/1615 סגל אלון נ' מנהל המכס והמע"מ - באר שבע (10.03.1999)).

34. בקשר לניהול ספרי החשבונות בהתאם להוראות הדין אביא את הדברים הבאים שנאמרו במסגרת ע"ש (מחוזי באר שבע) 99/1671 ס.א.ס שיווק מיכשור ובקרה ופיתוח בע"מ אזולאי עמי נ' אגף המכס ומע"מ באר-שבע (15.07.2001) המתאימים גם לענייננו:

"5. ... דרישת הוראות הניהול, לגבי ניהול ספרי חשבונות, בצורה מסוימת, לא באה, במטרה להכביד על העוסק, אלא מטרתה היא, לקבוע נהלים אחידים, לכל העוסקים, בענף מסוים, על מנת לאפשר למבקרי המס, לעקוב ביעילות ולבדוק האם נרשמו ודווחו כל העיסקאות. ספר הזמנות, צריך להיות ספר כרוך, כאשר הדפים בו ממוספרים במספרים עוקבים, עוד מלפני התחלת השימוש בו. ראה תקנה 1 ותקנה 15 של הוראות הניהול. בספר הזמנות צריך לרשום כל הזמנה, תאריך קבלתה, שם המזמין ותיאור הטובין



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט אביגדור דורות

28 במרץ 2022

ע"מ 61009-01-19 א.ג. ניהול מסעדות בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 68145-02-19 מסעדת אבו גוש בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1

או השרות שהוזמנו. ההזמנה צריכה להרשם, בזמן קבלתה. מטרת הדרישה, לנהל ספר הזמנות היא ברורה: ובאמצעות עיון בספר ההזמנות, ניתן לעקוב אחר כל הזמנה שהגיעה לעוסק ולחפש את המכירה או השרות של אותה הזמנה, בחשבוניות המס, שהעוסק הוציא מאוחר יותר. כמובן שייתכנו מקרים, שלקוח הזמין הזמנה אצל העוסק ולאחר מכן התחרט וביטל את ההזמנה, מסיבה זו או אחרת. את עובדת ביטול ההזמנה, יוכל העוסק לספק לחוקרי המס והם יוכלו לבדוק עובדה זו, אם ירצו בכך, על ידי בירור עם הלקוח. אולם, ספר הזמנות, הוא מסמך חשוב ביותר, שעל פיו ניתן לעקוב אחרי עיסקאותיו של העוסק. העובדה, שלדעת מנהלי המערכת, ספר הזמנות איננו מתאים לצורת עבודתה של המערכת, איננו נימוק, המצדיק להתעלם מהוראת התקנות ולא לנהל ספר הזמנות. לא ייתכן שכל עוסק, יחליט לעצמו, אם מן הראוי לנהל ספר הזמנות, או שמא ניתן להתעלם מדרישה זו. מטרת הוראות הניהול, היא לקבוע שיטה אחידה של ניהול ספרי חשבונות, לגבי עוסקים בענפים שונים. שיטה אחידה זו, תאפשר בדיקה טובה ויעילה של ספרי החשבונות. לא ייתכן שעוסק יחליט על דעת עצמו, לפטור עצמו מחובה שתקנות הטילו עליו. במקרה שעוסק סבור שניהול ספר הזמנות איננו דרוש לו, עליו לפנות לרשויות המתאימות ולבקש אישור להשתחרר מניהול ספר ההזמנות. אולם לא ייתכן, שכל עוסק, יחליט לגבי עצמו, מתי הוא צריך לנהל ספרים שנדרשו בתקנות, ומתי הוא פטור מניהול ספרים כאלה. אם כל עוסק יחליט לגבי עצמו החלטות מסוג זה, יביא הדבר לאנדרלמוסיה שלמה ושלטונות המס לא יוכלו לבדוק את ספרי העוסקים. גם העובדה, שניתן לדלות, באמצעות בדיקת מסמכים אחרים, בספרי החשבונות של המערכת, את אותם פרטים שהיו צריכים להיות בספר ההזמנות, איננה פוטרת את המערכת מניהול ספר הזמנות. הדרישה לנהל ספר הזמנות, מטרתה לתת תמונה, של כל ההזמנות שזרמו למערכת, גם אם חלקן לא בוצעו בסוף ותמונה זו צריכה להיות לעיני מבקרי המס, כאשר הם רוצים לקבל רושם מהיקף העסק וכן לבדוק את עקבות ההזמנות בחשבוניות המס. לדעתי, עצם העובדה שהמערכת מודה, כי לא ניהלה ספר הזמנות, די



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט אביגדור דורות

28 במרץ 2022

ע"מ 61009-01-19 א.ג. ניהול מסעדות בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 68145-02-19 מסעדת אבו גוש בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1

בה כדי לקבוע, שהייתה סטייה מהותית בניהול ספרי החשבונות סטייה המצדיקה פסילת הספרים. בע.א. 65/66, 65/68 (פקיד השומה נ. חברת משה פיינר), פד"י כרך יט', חלק שני, עמוד 631, אמר כב' השופט ויתקון (שם, בעמוד 634, ליד אות השוליים ו'): "מקום שטיב ספרי החשבונות וצורת ניהולם נקבעו בהוראות, אין עוד לערער על חשיבות ומשמעות של פגם זה או אחר, שבספרי חשבונותיו של הנישום. כל סטייה מההוראות – פרט לסטייה טכנית או מקרית שאין לה השפעה ממשית על מהימנות החשבונות – מסמיכה את פקיד השומה לעשות שומה, לפי מיטב השפיטה. נכון הדבר, אין זה עדיין סוף פסוק. עוד נשארת בידי הנישום הזכות להוכיח, אם הוא יכול, שהשומה היתה מופרזת. אך הוא עושה זאת כאדם, שאין בידיו פנקסי חשבונות תקינים. זאת הנחת היסוד בערעור מעין זה, ואין מקום, במסגרת אותו ערעור, לדיון על חשיבותם היחסית של הפגמים והסטיות שנמצאו בספרי החשבונות. הם נפסלו כבר על ידי החוק עצמו ושוב אין להכשירם. לא רק גזירת הכתוב היא, אלא יש גם טעם בדבר. הוראות הנציב הן פרי עבודתם של מומחים לתורת החשבונאות, וכשם שלא מן המידה הוא שבתי המשפט יתערבו למשל, בעריכת כללים ותקנות הקובעים אחוזי נכות לכל מיני נפגעים, כי זוהי שאלה למומחים לרפואה, כך נראה לי שגם בתחום החשבונאות, מוטב שלא בתי המשפט אלא אנשי מקצוע, כידי בקיאותם הטובה עליהם, יקבעו, מה לדעתם דרוש, ומה אינו דרוש, כדי להבטיח ניהול חשבונות תקין. והשיקול (שאף הוא נזכר על ידי השופט) שאפילו ניהול ספרים המקיים לכאורה את כל דרישות החוק אינו תמיד ערובה שלמה ובטוחה נגד העלמת תגמולים, ודאי שאין בו, בשיקול זה, כדי למעט את כוחן המחייב של ההוראות".

35. כאמור, בחינת טענות הצדדים והראיות שהוצגו בפניי מביאות למסקנה כי המשיב פעל כדין כאשר החליט לפסול את ספרי המערערות. טענות המערערות במסגרת העדויות שנשמעו חיזקו מסקנה זו כאשר לא ניתנו הסברים מספקים לגבי התנהלות המערערות ועשיית הדין העצמי בניגוד להוראות הדין ובניגוד לפסיקה. במצב דברים זה, אין מקום להתערב בהחלטת המשיב לפסול את הספרים והיא



**בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט אביגדור דורות**

28 במרץ 2022

ע"מ 61009-01-19 א.ג. ניהול מסעדות בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 68145-02-19 מסעדת אבו גוש בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1

נותרת בעינה.

השומה הכלכלית

36. המשיב טען כי מדובר במקרה חריג בו לא היה מקום להסתפק בפסילת הספרים ובהוצאת שומה בהתאם להוראות התחשיב הכלכלי בנוגע למסעדות וכי לאור אחוז החומר החריג עליו דיווחו המערערות שהתקרב ל-60%, ובתוספת התנהלותם של המערערות בנוגע לניהול הספרים (שהובא לעיל). הוא מצא כי נכון במקרה דנן לערוך שומה כלכלית במה שלמעלה מן הצורך וזאת על מנת לקבל שומה מדויקת ככל הניתן אשר תשקף את הכנסות המערערות בניהול המסעדה.

37. כבר עתה אציין כי בדיון הראשון שהתקיים ביום 19.11.20 ובמענה לשאלת בית המשפט בנוגע לאחוז החומר החריג עליו דיווחו המערערות השיבה ב"כ המערערות (פרוטוקול, ע' 1, ש' 12-15) כך: **"לשאלת בית המשפט האם קיים פסק דין שאישר כי אחוז החומר במסעדה מתקרב ל-60%, אני משיבה כי ידוע לי על מקרה שבו נקבע כי אחוז החומר הגיע ל-42%. ניסינו להגיע להסדר עם פקיד השומה אבל בנסיבות שנוצרו אנו לא מסוגלים להגיע להסדר"**.

38. הדברים אף עלו במסגרת חקירתה הנגדית של המומחית מטעם המערערות. בדיון השני שהתקיים ביום 2.5.21 ובמענה לשאלת בית המשפט בנוגע לאחוז החומר החריג שצוין בחוות דעתה (פרוטוקול, ע' 30, ש' 22-31) נאמרו הדברים הבאים:

"לשאלת בית המשפט: ש. את הגעת בשורה התחתונה לתוצאה שאחוז החומר הכולל מגיע ל-57.2% נכון. ת. נכון. ש. האם ראית איזה שהוא מקרה שהגיע אי פעם לבית המשפט של מסעדה מהסוג הזה שהכירו בעלות חומר כל כך גבוהה? ת. בדרך כלל רוב התיקים שמגיעים לאחוזי חומר מאד גבוהים מגיעים לאיזה שהיא פשרה עם פקיד השומה, כאן לא הגיעו לפשרה. כאן יש גם מקרים מיוחדים שהם נותנים הרבה מאד הנחות. לגבי בתי המשפט אני יודעת. לגבי מה שאני נתקלתי ראיתי שהגיעו לאחוזי חומר של 45 אחוזים ו-47 אחוזים. אם היו מקרים שהגיעו לבתי המשפט, שלא נתקלתי בהם, אינני יודעת. מה שכן אני יודעת שאני כבר הגעתי לעבודות שעשיתי למסעדות לאחוזים כאלה, בין 50 ל-60 אחוזים אלא שהם נגמרו בפקיד השומה ולא הגיעו לבתי המשפט..."



**בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט אביגדור דורות**

28 במרץ 2022

ע"מ 61009-01-19 א.ג. ניהול מסעדות בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 68145-02-19 מסעדת אבו גוש בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1

39. משנאמר מה שנאמר בנוגע לאחוז החומר המדווח של המערערות והערותיי בנוגע לכך במסגרת הדיונים שהתקיימו, ובהינתן תשובותיהן של ב"כ המערערות והמומחית מטעמן, אבחן עתה את השומות הכלכליות שהגישו הצדדים בתמצית.

40. אציין כי המומחים מטעם הצדדים העידו במסגרת שני דיוני ההוכחות שהתקיימו.

חוות הדעת הכלכלית מטעם המערערות

41. מטעם המערערות הוגשה חוות דעת של הכלכלנית הגב' מרים ניצן (להלן: "חוות הדעת מטעם המערערות" ו/או "המומחית מטעם המערערות"), שהיא בוגרת תארים בכלכלה וכן בחוג משולב של סטטיסטיקה, משפטים ומדעי המדינה מהאוניברסיטה העברית בירושלים. כמו כן, המומחית מטעם המערערות עבדה כשלושים שנה במחלקה הכלכלית ברשות המיסים עד לפרישתה כמנהלת המחלקה הכלכלית של מס הכנסה.

42. במסגרת מסקנותיה של המומחית מטעם המערערות נקבע כך (ע' 9 לחוות הדעת מטעם המערערות): "לאחר הוספת פחת תפעולי ומבצעים והנחות שונות הניתנות במסעדה, אחוז החומר המשוקלל הכולל מגיע לכדי 57.2%". מדובר באחוז חומר שהינו חריג באופן משמעותי מהנורמה ונראה כי לא ניתן לקבל נתון זה כסביר.

43. חוות הדעת מטעם המערערות הוגשה למרות העובדה כי לא ניתן היה לקבל מידע אמין מספרי העסק של המערערות. הדברים עלו גם במסגרת חוות הדעת שהוגשה (בסעיפים 14-15 לחוות הדעת) שם נאמרו הדברים הבאים:

"14. בעזרת מנהל המסעדה והעובדים הערכנו את התפלגות המנות המוזמנות במסעדה לסוגיהן וחישבתי את אחוז החומר המשוקלל למסעדה על פיהן. הקופה המשמשת את המסעדה אינה מאפשרת קבלת התפלגות המנות לפי סוגים ועל כן הסתמכתי על ניסיונו של בעל המסעדה המפעיל את המסעדה שנים רבות.

15. את התפלגות המנות לא יכולתי לקבל מהקופה הרושמת מאחר שאינה רושמת את המנות הנמכרות. כמו כן, למסעדה אין בונים, לשנת 2013. לא יכולתי להסתמך על בונים לצורך חישוב התפלגות המנות הנמכרות במסעדה. הבונים שהצלחתי לקבל לשנים מאוחרות יותר, מרשות המיסים, היו



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט אביגדור דורות

28 במרץ 2022

ע"מ 61009-01-19 א.ג. ניהול מסעדות בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 68145-02-19 מסעדת אבו גוש בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1

חלקיים ולא ברורים. כמו כן, במקרים בהם יש מעט אנשים במסעדה, ובעיקר לקוחות קבועים המזמינים תמיד אותה מנה, או שמספר הסועדים בשולחן נמוך ומזמינים רק מנה עסקית או מנה עם סלטים, לרוב לא נרשמים בונים כך שהבונים לא משקפים נכונה את הנעשה במסעדה".

44. כשנשאלה המומחית מטעם המערערות, בחקירתה הנגדית, בנוגע לבסיס חוות דעתה (פרוטוקול, ע' 33, ש' 13-20) נאמרו הדברים הבאים:

"ש. בעצם כל הערכת ההתפלגות שלך מבוססת על דברים שנמסרו לך בעל פה ולא על אסמכתאות. ת. אין אסמכתאות שניתן להסתמך עליהם. לכל השיטה שלנסות להגיע לדיוק או להסתמך על דברי הנישום בסופו של דבר אנחנו לא עוסקים במדע מדויק, כל בעל עסק מתנהג בצורה אחרת. גם אם זה בדיוק אותו סוג עסק עדיין כל מסעדה נוהגת אחרת ואני לא רואה מדוע כל הזמן תוקפים את הנושא הזה שלהסתמך על דברי בעל המסעדה. הוא יודע יותר טוב ממני ויותר טוב מפקיד השומה מה הולך בעסק שלו".

45. מהאמור לעיל אני קובע כי לא ניתן להסתמך על חוות הדעת הכלכלית שהוגשה מטעם המערערות. מדובר בחוות דעת שהוגשה על בסיס נתונים שנמסרו למומחית מטעם המערערות על-ידי מנהל המערערות, שמחקירתו הנגדית בבית המשפט הגעתי למסקנה כי אין לתת בעדותו אמון. בקשר לכך יש להפנות לע"א 86/352 פקיד שומה פתח-תקוה נ' יצחק אורן, מד(2) 554 (1990) והדברים שנאמרו במסגרתו (סעיף 6 לפסק הדין):

"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) 444/69 [5], בעמ' 104). העמידה על כך שמערער יוכיח בראיות חותכות, כי הערכתו של פקיד השומה הייתה שרירותית או מופרכת



**בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט אביגדור דורות**

28 במרץ 2022

ע"מ 61009-01-19 א.ג. ניהול מסעדות בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 68145-02-19 מסעדת אבו גוש בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1

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)."

דהיינו, אין באמירותיו של בעל המניות במערערות כשלעצמן, ללא כל הוכחה או
ראיה, בכדי להוות בסיס לעריכת חוות דעת שכזו.

השומה הכלכלית מטעם המשיב

46. מטעם המשיב הוגשה חוות דעת כלכלית של הכלכלן מר שלומי ציון (להלן: "חוות
הדעת מטעם המשיב" ו/או "המומחה מטעם המשיב"), שהוא בוגר תארים ראשון
ושני במנהל עסקים מהאוניברסיטה העברית בירושלים. בנוסף, המומחה מטעם
המשיב הוא בעל ניסיון מקצועי של 35 שנים ברשות המיסים.

47. למרות העובדה שמדובר בשומה בה נפסלו הספרים, וניתן היה להסתפק בשומה
בהתאם לתדריך הכלכלי, בחר המשיב לערוך שומה המבוססת על נתונים אמיתיים
ככל שניתן, אשר נאספו בביקורות שנעשו אצל המערערות ואצל ספק הבר
העיקרי של המסעדה.

48. במסגרת עריכת חוות הדעת מטעם המשיב, נערכו מספר ביקורות במסעדות,
בתאריכים: 29.8.16, 27.7.17, 30.8.17, 24.9.17 ו-6.11.17. חלק מהביקורות נערכו
באופן גלוי ונאספו במסגרתם מסמכים רלבנטיים וכן, תוהקרו העובדים במקום
וחלק מהביקורות נערכו ללא הזדהות ובמסגרתן נאספו מנות אשר נשקלו
באמצעות משקל דיגיטאלי שהובא על ידי המבקרים מטעם המשיב.

49. המשיב טען כי לנוכח הליקויים בספרי המערערות לא ניתן היה להתחקות אחר
פירוט המנות הנמכרות במסעדה ולכן, התבקשו המערערות להמציא "בוניס".
בהמשך למסירת 20 פנקסים על-ידי המערערות, הכוללים כ-5,000 מנות אשר
שמשו כמדגם, ה"בוניס" מוינו לפי סוג המנה וסכום המכירה.

50. במסגרת חוות הדעת מטעם המשיב נקבע כי אחוז החומר המשוקלל עומד על
שיעור של 22.6%. בהמשך לכך, נקבע פחת בשיעור 10% ובסופו של דבר נקבע אחוז



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט אביגדור דורות

28 במרץ 2022

ע"מ 61009-01-19 א.ג. ניהול מסעדות בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 68145-02-19 מסעדת אבו גוש בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1

חומר של 24.7%. המומחה מטעם המשיב טען כי מתוך התחשבות במערערות הוא מצא, לפנים משורת הדין, להוסיף 30% לעלות החומר ובהמשך לכך נקבע אחוז חומר של 32%.

51. המשיב ביצע סקירה מקיפה ככל הניתן על מנת ללמוד את עסקיהן של המערערות ואף למד על חומרים ממספר היבטים (אינטרנט, חוות דעת של סוּעֵדִים ועוד).

52. במצב דברים זה אני קובע כי חוות הדעת הכלכלית מטעם המשיב היא מקיפה, סבירה והגיונית וניתן להסתמך עליה על מנת לקבל תמונת מצב קרובה ככל הניתן למצב האמיתי שהיה בפועל. יתרה מכך, בחקירתו הנגדית ענה המומחה מטעם המשיב על כלל השאלות ולא נמצא כי חוות דעתו נסתרה באופן שיש בו להביא לדחייתה.

ראיות הצדדים

53. מטעם המערערות הוגשו תצהירים של מר אברהם גוודאט, שהוא בעל המניות היחיד במערערות, אחיו מר אברהם גווד, שהוא מנהל המסעדה ומר שופר יובל, שהוא לטענתו, סוּעֵד קבוע במסעדה.

54. מטעם המשיב הוגשו תצהירים של הגב' שרית בן ישי אשר שמשה בשנים הרלבנטיות כמנהלת תחום (רכז בכיר שומה) אצל המשיב ורו"ח ברק מימון, שהוא ממונה מפקח ארצי-חשבונאות, במחלקה לתקינה חשבונאית ומיסוי משאבי טבע בחטיבה המקצועית ברשות המיסים.

55. במסגרת חקירתו הנגדית מר אברהם גוודאט נשאל לגבי אופי המסעדה והעובדה שברחבי האינטרנט מתפרסמות ידיעות כי מדובר במסעדה מצליחה מאד בה מתארחים אורחים בעלי פרופיל גבוה. כמו כן, כי המסעדה מדורגת באופן קבוע כאחת מהחומסיות הטובות באזור. העד השיב כי אין מדובר בחומסיה אלא במסעדת בשרים (פרוטוקול, ע' 5, ש' 29-31) וככלל הוא אינו נהנה מהאורחים בפרופיל הגבוה אשר משאירים אחריהם חובות לא משולמים (פרוטוקול, ע' 6, ש' 11-16).



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט אביגדור דורות

28 במרץ 2022

ע"מ 61009-01-19 א.ג. ניהול מסעדות בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 68145-02-19 מסעדת אבו גוש בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1

56. בהמשך לאמור, מר גוודאט טען כי ההליך דנן מתנהל נגדו בשל העובדה שהתלונן על סגן פקיד השומה אשר התארח במסעדה והשאיר אחריו חוב של 250,000 ש"ח. עוד טען מר גוודאט, כי סגן פקיד השומה איים עליו כי **"בלחיצת כפתור אני מחסל אותך"**. בהמשך לכך טען כי בשל מקרה זה לא הסכים פקיד השומה הנוכחי להגיע איתו להסדר (פרוטוקול, ע' 7, ש' 6-1).

57. לגבי מחירי המנות – מר גוודאט נשאל ועומת עם מחירי המנות במסעדה. העד טען כי מחיר המנה העסקית הינה 59 שקלים לאדם, בעוד במסגרת סעיף 15 לתצהיר הגב' שרית בן ישי נמצאו "בונים" המראים כי לקוחות שילמו גם 70 שקלים למנה עסקית. עוד נשאל מר גוודאט לגבי העובדה שנטען כי התפריט לא שונה מזה מספר שנים. בתשובה לכך טען העד כי מדובר במחירים משתנים: בעוד לפעמים **"מגיעים 10 אנשים וקובעים לדוגמא 80 שקלים לאדם. אני עוד לא ראיתי מקרה אחד שהמלצר נותן תפריט ורושם בדיוק לפיו. רוב הלקוחות שלי מקבלים הנחות"** (פרוטוקול, ע' 7, ש' 18-20). נושא מחירי הארוחות העסקיות אל מול המחירון בתפריטים השונים עלה במספר מקרים נוספים במסגרת עדותו של מר גוודאט. כך, למשל, טען (פרוטוקול, ע' 16, ש' 22-24) **"אנשים שילמו מחירים שלא בהכרח כתובים בתפריט. אני לא מתייחס לתפריט, אני עושה הנחות. המחירים שמשלמים בעניין ההנחה, זה לא השתנה. יש לקוחות שמשלמים קבוע אותו דבר ולא מסתכלים על התפריט"** (וראו גם: פרוטוקול, ע' 14, ש' 7 – ע' 16, ש' 11). כאמור, טענה זו של מר גוודאט חוזרת על עצמה מספר רב של פעמים במסגרת חקירתו הנגדית. במכלול הנסיבות, לא ניתן לקבל את עדותו לגבי העובדה שמחד התפריטים אינם מייצגים את המחיר שמשלמים הלקוחות ומאידך, כי לא נשמר תיעוד מתאים לדבר.

58. עוד טען העד כי לקוחות קבועים במסעדה מקבלים הנחות שנעות בין 30-40 אחוזים (פרוטוקול, ע' 8, ש' 1-18). עוד טען העד כי במקרים מסוימים ניתנות הנחות גדולות יותר (פרוטוקול, ע' 9, ש' 7-18). בהמשך לאמור, הוטח בעד כי הוא התבקש להמציא הוכחות לטענות בדבר הנחות אך הוא לא המציא אסמכתאות בקשר לכך, לא לפקיד השומה ולא במסגרת ההליך דנן (שם, ש' 20-25). במסגרת העדות חזר העד מספר פעמים נוספות על ההנחות שניתנו במסעדה. ממכלול האמור עולה כי טענת המערערת כי המחירים במסעדה אינם קבועים ומשתנים בהתאם לזהות הסועדים, התנהגותם, היכרותם המוקדמת עם בעל המסעדה והעובדים דינה להידחות. התנהלות זו של המסעדה מקשה באופן מהותי על מעקב



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט אביגדור דורות

28 במרץ 2022

ע"מ 61009-01-19 א.ג. ניהול מסעדות בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 68145-02-19 מסעדת אבו גוש בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1

אחרי ההכנסות וההוצאות של המסעדה, שכן לא ניתן לדעת באופן ברור מה שולם ועבור מה. יתרה מכך, המערערות לא הקפידו על רישום קפדני בקשר לאמור. מצב דברים זה נוגד את הוראות הדין ומקשה על המשיב לנהל את הפיקוח במידת הצורך ויש לזקוף זאת לחובת המערערות. לאור האמור, ולאור העובדה כי המערערות לא הציגו אסמכתאות כלשהן המגבות את ההנחות הנטענות מצאתי כי אין מקום לקבל את עדותו של מר גוודאט בקשר לכך.

59. ביחס לנוהג מתן ההנחות שנטען במסגרת עדותו של מר גוודאט, הנחות שניתנו לטענתו גם לתיירים, נשאל העד לגבי מקרה שהתפרסם בתקשורת בנוגע לתיירים סינים שהתארחו במסעדה ופורסם כי שילמו עבור ארוחה של שלושה אנשים 16,000 שקלים. בקשר לכך, טען העד כי מדובר היה בפרסום שווא אשר התייחס לסכסוך שהיה לו עם מדריך הטיולים שליווה את התיירים (פרוטוקול, ע' 11, ש' 23 – ע' 12, ש' 15). גם במקרה זה, העד לא שכנע כי פעל כנדרש ממנו בהתאם להוראות הדין. העד ביקש לעיין בטלפון הסלולרי ולהציג מתוכו סרטונים וטעינות שלא עלו כלל במסגרת ההליך אצל המשיב ובמסגרת תצהירו. במכלול הנתונים לא מצאתי כי יש לתת אמון בגרסתו.

60. בהמשך לאמור, אציין עוד שני עניינים בנוגע לעדותו של מר גוודאט:
א. בסיום חקירתו הנגדית נשאל העד כך (פרוטוקול, ע' 21, ש' 18-21): **"אני רואה שלא צירפת לתצהיר שלך שום מסמך, לא אסמכתא כלשהי שאתה תורם, לא חשבונית ולא קבלה. לשיטתך אני צריכה להסתמך על מה שאתה מספר לי כעת ועל התצהיר שלך?"** בתשובה לשאלה זו השיב העד כי **"מסר למלי את כל המסמכים"** וכי אף **"יצא לתקשורת"**. בתשובותיו לאורך כל העדות בחר העד לספק תשובות שלא מגובות במסמכים ושלא נטענו במסגרת הליך השומה שהתקיים בפני המשיב. צודק ב"כ המשיב כי גם במסגרת תצהירו לא סיפק העד את המסמכים עליהם הוא מסתמך בטענותיו וכי מצב דברים זה מעמיד את המערערות במצב קשה ביותר, עת הדין קובע באופן מפורש (וכמפורט בהרחבה בפרק הנוגע לפסילת הספרים) כי על העוסק לפעול באופן מובנה וברור לשמירת מכלול המסמכים הנוגעים לעסקאות (קבלות, חשבוניות וכו'). מצב הדברים שעולה מעדותו של מר גוודאט מביא למסקנה כי אין לתת אמון בעדותו.

ב. לאחר סיום עדותו של מר גוודאט (במסגרת הדיון ביום 2.5.21) נמסרו לי ע"י ב"כ המשיב הדברים הבאים (פרוטוקול, ע' 22, ש' 1-5): **"ברצוני לציין כי בזמן**



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט אביגדור דורות

28 במרץ 2022

ע"מ 61009-01-19 א.ג. ניהול מסעדות בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 68145-02-19 מסעדת אבו גוש בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1

ההפסקה בדיון שמעתי חלק משיחה בין העד שעדותו הסתיימה לבין יתר העדים מטעם המערערות, המומחית ואחיו בעניין הערעור שלנו. מיד כשניגשתי אותם (צ.ל. "אליהם" א.ד.) ושאלתי אותם מדוע הם מדברים על הדיון השיב העד שהוא מיד הולך. אני מניחה שהוא הלך אבל שיחה ביניהם התקיימה, איני יודעת כמה זמן היא נערכה. אני הייתי מבקשת לפסול את העדות של גוואד ושל מי שנכח או לכל הפחות ליתן לזה משקל בפסק הדין בנוגע לעדותם". בתגובה לדברים החמורים טענה ב"כ המערערות כי השיחה התקיימה על נושאים אחרים ולא על תוכן העדות וכי "אני לא חושבת שיש ליחס לכך שום משקל". בשקילת המכלול הגעתי למסקנה כי אין לתת לאמור משקל רב ואין לפסול את העדויות שמבוקש לפוסלם. יחד עם זאת, הגם שהאמור כשלעצמו, אינו מביא לפסילת העדויות, יש בכך תוספת למה שנקבע כבר לעיל בנוגע למידת האמון שיש לתת לעד.

61. מטעם המערערות הוגש תצהירו של ד"ר יובל שופר אשר נחקר על תצהירו. מדובר במי שסועד במסעדה באופן קבוע. לטענתו, הוא משלם עבור ארוחתו סך של 59 שקלים לארוחה וזאת מזה כ-7 שנים (פרוטוקול, ע' 45, ש' 17-20). בנוסף לאמור, לא סיפר ד"ר שופר מדוע לא צירף לתצהירו קבלות עבור הארוחות וזאת, על אף שהוא עוסק מורשה המעביר לרו"ח שלו קבלות באופן סדור (פרוטוקול, ע' 44, ש' 17-29). במכלול הנסיבות לא מצאתי שעדותו של ד"ר שופר סיפקה מידע חדש או נוסף על שהוצג במסגרת ההליך. העובדה שד"ר שופר לא תמך את תצהירו במסמכים, הגם שיכול היה לעשות זאת בנקל, מביאה למסקנה כי אין בעדות זו בכדי להוסיף או להוריד לעניין טענות המערערות.

62. לאחר ד"ר שופר, נחקר על תצהירו מר איברהים גווד, שהוא אחיו של בעל המניות במערערות ומשמש גם כמנהל המסעדה (פרוטוקול, ע' 47, ש' 4-5).

63. במסגרת עדותו הקצרה הרבה מר גווד לא לזכור את הפרטים לגביהם הוא נשאל. דוגמא לחוסר זכרוננו של מר גווד עלה בנוגע לשאלות שנשאל לגבי מחירי המנות (פרוטוקול ע' 50, ש' 14-31) כך:

"ש. מה המחיר של מנה עסקית?"

ת. תלוי מה מבקש. יש לו כמה אפשרויות שהם עולות 59 שקלים ויש שעולות 70 שקלים.

ש. אם לוקחים שתיה.



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט אביגדור דורות

28 במרץ 2022

ע"מ 61009-01-19 א.ג. ניהול מסעדות בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 68145-02-19 מסעדת אבו גוש בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1

ת. לא. אם לוקחים משהו יותר יוקרתי.

ש. מה למשל?

ת. למשל 59 שקלים זה שלוקח משהו סטנדרטי כמו חזה עוף או פרגיות. ומי שמזמין שיפודים לדוגמא של כבש או פילה אז משלם 70 שקלים.

ש. מה המחיר של שיפודי כבש?

ת. היום 95 שקלים.

ש. המחיר השתנה?

ת. אני צריך לבדוק. יכול להיות שהשתנה קצת.

ש. כמה קצת?

ת. לא יודע. אולי 10 אחוז, אולי פחות ואולי יותר.

ש. קודם לכן אמרת שהמחירים לאורך השנים בתפריטים שלכם כמעט ולא השתנו ואם השתנו אז השתנו מעט מאד.

ת. כן.

ש. מעט מאוד זה נניח 15 אחוז?

ת. לא זוכר את המחיר שהיה. איני יכול לבדוק ולומר לך..."

64. בהמשך לאמור, המשיך מר גווד להיחקר על תצהירו. עדותו לא הייתה מהימנה עלי ונראה כי הוא השתדל לרצות את אחיו בתשובותיו וכי ניסה להתחמק מלתת תשובות אמתיות. עדותו גם סתרה, הלכה למעשה, את הראיות שאסף המשיב. כאמור, במסגרת חקירתו, הרבה מר גווד לא לזכור את הפרטים שלא היו נוחים לו.

65. כך גם לגבי האירועים שנחגגים במסעדה השיב מר גווד בצורה מתחמקת שלא מתיישבת עם הראיות שהוצגו ואף חיזק את טענת המשיב כי המסעדה מאפשרת הזמנת מקומות ועריכת אירועים במסעדה. בקשר לכך (ראו פרוטוקול ע' 53, ש' 22-23) אמר העד כך: "זה קורה פעם בכמה זמן, זה לא כל שני וחמישי. יכול להיות שהיו שני אירועים באותו יום, אז שולחן בנפרד זה דם ועוד שולחן ל-40 איש...". ובהמשך לכך ובמענה להצגת דבריו של אחיו מאגד במסגרת הביקור שנעשה במסעדה (הנ"ל) השיב מר גווד (פרוטוקול ע' 54, ש' 4-7): "מה שמאגד אמר לא זוכר את המקרה ומה שהוא אמר. אני אומר מה שאני יודע. דבר שני, מה שאת אומרת שהוא התקשר יום יומיים לפני, אז אני אומר שיום לפני מכינים. את אומרת שהזמינו 25 מקומות אבל השולחנות הם של 10 מקומות. ההזמנה הייתה של 25 מנות והשולחן היה ערוך ל-40. לא זוכר בדיוק. אבל השולחנות הם ל-40".



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט אביגדור דורות

28 במרץ 2022

ע"מ 19-01-61009 א.ג. ניהול מסעדות בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 19-02-68145 מסעדת אבו גוש בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1

66. עדותו של מר גווד אינה מסייעת למערערות. במסגרת עדותו הרבה מר גווד להתחמק מלענות לשאלות שהוטחו בו באופן ישיר והרבה לא לזכור או לא לדעת את הפרטים עליהם נשאל. זאת, על אף שהעיד כי הוא מנהל את המסעדה יחד עם אחיו מזה מספר שנים ואף אחראי על קביעת המחירים וההנחות (פרוטוקול, ע' 49, ש' 15-20).

67. בהמשך לאמור, העידו מר ברק מימון והגב' שרית בן ישי מטעם המשיב. חקירתו הנגדית של מר מימון התמקדה בפסילת הספרים, בתשלומים שנעשו לספקים קטנים ובהערת רו"ח לגבי הסתייגותו. במסגרת זו השיב העד באופן ממוקד לשאלות שנשאל ונראה כי לא עלו במסגרת החקירה סוגיות משמעותיות שיש בהן בכדי לשנות את החלטתי בנוגע לפסילת הספרים כפי שנקבע. במסגרת חקירתו גם נקבע כי המערערות יוכלו להגיש מאזני בוחן לשנים 2013-2015 תוך 7 ימים (ראו החלטתי, פרוטוקול, ע' 56, ש' 9-18). אך המערערות בחרו שלא להגיש במועד שנקבע.

68. בהמשך לאמור, העידה הגב' בן ישי, ששימשה כרכזת האחראית על הטיפול השומתי בתיק. היא השיבה לשאלה מדוע לא הוגש תצהיר מטעם המפקח מר חננאל כהן כך (פרוטוקול, ע' 59, ש' 16-17): **"אני ליוויתי את כל תהליך התיק מתחילה ועד הסוף ונכחתי גם בדיונים וגם בביקורת שהיו ואני יכולה לתת את כל התשובות ואין צורך להביא לכאן את חנן"**. בהמשך לכך, נשאלה הגב' בן ישי לגבי הפרוטוקול שנחתם במועד מאוחר לעריכתו. בתשובה לשאלה ענתה הגב' בן ישי כי כך (פרוטוקול, ע' 60, ש' 25-28): **"צודקת. אכן הפרוטוקול היה צריך להיות חתום ושיירשמו כל הנוכחים בזמן הדיון, מצד שני אין זה אומר שהדיון לא קרה והדברים. הייתי נוכחת ואני יכולה לאמת את הדברים"**. בקשר לכך, אני מקבל את עדותה של הגב' בן ישי, שלוקחת אחריות על המחדלים שעלו בעניין זה ואין מקום למה שהמערערות מבקשות להסיק מההתנהלות האמורה (וראו גם פרוטוקול, ע' 61, ש' 12 – ע' 62, ש' 6).

69. לגבי המסמכים שהמערערות טוענות לגביהן כי הכילו מס' רב של חשבוניות נשאלה הגב' בן ישי והשיבה כך (פרוטוקול, ע' 62, ש' 28 – ע' 63, ש' 7): **"ש. האם ביום 27.10.16, אני רואה פה אישור של חנן שקיבל שישה קלסרים לשנת 2013 ושבעה קלסרים לשנת 2014. בסעיף 22 לתצהירך את כותבת שלא**



**בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט אביגדור דורות**

28 במרץ 2022

ע"מ 19-01-61009 א.ג. ניהול מסעדות בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 19-02-68145 מסעדת אבו גוש בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1

התקבלו כלל חשבוניות. האם קיבלתם קלסרים ריקים?
ת. הקלסרים שהובאו הם לא קלסרים ריקים. היה בהם תיעוד חוץ נוסף.
אפשר לראות בתצהיר שלי בנספח 9 שיש סיכום של בדיקת הספרים ושם
אפשר לראות שלגבי מסעדת אבו גוש בשנת 2012 אין חשבוניות בכלל. יש
חוסרים של זדים. אלה דברים שהיו בתוך הקלסרים. גם בשנת 2013 באבו
גוש רואים שהיה תיעוד חוץ שהיה חסר ויש רשימה של חוסרים של זדים
ורשום שנבדקו הספרים מ-2012 ועד 2014 ואין עוד חשבוניות של אבו גוש.
אני יכולה עוד להדגיש שבמסגרת הבדיקה הכלכלית שנדרש הכלכלן לבצע,
בדקנו כל דף ודף מתוך הקלסרים. כמעט ולא היו חשבוניות לאורך השנים,
דבר שמעלה ספק לגבי מסעדה שמתנהלת כל כך הרבה שנים".

70. דברים ברורים אלה של הגב' בן ישי, מביאים למסקנה כי הבדיקה שנערכה בנוגע
לספרים ומסקנותיו של המשיב בדין יסודן. העובדה שהמסמכים שהעבירו
המערערות למשיב היו חסרים מאד והבדיקה בקשר לכך הביאה למסקנה כי
הספרים לא הציגו את התמונה האמיתית של מצב המסעדה וקביעה זו לא הופרכה
במסגרת ההליך דנן.

71. בהמשך לאמור, התרשמתי כי תשובותיה של הגב' בן ישי היו אמיתיות גם בנוגע
לנושאים שהיו פחות נוחים לה (כגון בנושא סגן פקיד השומה, וראו פרוטוקול, ע'
66, ש' 17 – ע' 68, ש' 6) ובהתחשב שהיא כבר אינה עובדת אצל המשיב, מביאה
למסקנה כי המערערות לא הצליחו להטיל דופי בהתנהלות המשיב בנוגע לביקורות
שנעשו ולמסקנות אליהן הגיע המשיב בטיפול בענייניהן של המערערות.

קנס הגירעון

72. המערערות חויבו בקנס גרעון בהתאם לסעיף 191 לפקודה, מאחר ולא הוכח
למשיב כי המערערות לא התרשלו בהגשת דוחות המס לשנות המס הרלבנטיות
שבערעור. עוד נטען כי אי המצאת ספרי העסק במועדים הנדרשים, התנהלות
המערערות עולים כדי רשלנות רבתי בעריכת הדוחות.

73. סעיף 191 לפקודה קובע כדלקמן:



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט אביגדור דורות

28 במרץ 2022

ע"מ 61009-01-19 א.ג. ניהול מסעדות בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 68145-02-19 מסעדת אבו גוש בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1

"(א) בסעיף זה, 'גרעון' – הסכום שבו עודף המס שנישום חייב בו על המס שהוא חייב על פי הדו"ח שלו לפי סעיף 131, או סכום המס שנקבע לפי סעיף 145(ב) אם לא הגיש דו"ח כאמור, הכל לפי העניין.

(ב) נישום שלגביו נקבע גרעון העולה על 50% מהמס שהוא חייב בו ולא הוכיח להנחת דעתו של פקיד השומה שלא התרשל בעריכת הדו"ח שמסר או באי מסירת דו"ח, יהא חייב בקנס בשיעור של 15% מסכום הגרעון".

74. בענייננו, השאלה היא האם המערערות התרשלו בעריכת הדוחות שמסרו למשיב. לעניין זה ראוי להזכיר את שנאמר בע"א 1134/11 ר.מ. שביט מבנים חברה לבניין השקעות ופיתוח נ' פקיד שומה באר שבע (12.5.13) (פסקה 31):

"השאלה מהי 'התרשלות' לצורך סעיף 191 טרם נתלבנה באופן מקיף בבית משפט זה. בפרשת ליכטנשטיין (ע"א 70/285 פקיד השומה תל אביב 4 נ' ליכטנשטיין, פ"ד כה(1) 155 (1971)) ציין בית המשפט, כי כאשר שוכנע בית המשפט שהנישום פעל בכנות ובתום לב, כי אז אין לייחס לו רשלנות. מפסיקת בתי המשפט המחוזיים עולה, כי כאשר הנישום אינו מספק ראיה או הסבר מניח את הדעת לפגמים שנמצאו בדיווחיו וכאשר משקלם המצטבר של הליקויים משמעותי כי אז יוטל הקנס (ע"מ (י-ם) 10/423 ר-ס חברה לייבוא וייצור מזון בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים [פורסם בנבו] (7.2.2013)). כן יוטל הקנס כאשר מאופן הדיווח הכולל של הנישום עולה תמונה של פגמים המעידים על חוסר תשומת לב ראויה, זאת גם אם התקבלו בחלקן טענות הנישום בערעורו בבית המשפט (עמ"ה (י-ם) 09/7 עזריה נ' פקיד שומה ירושלים [פורסם בנבו] (18.6.2012)). בעמ"ה (ת"א) 87/139 סמואי נ' פקיד שומה גוש דן [פורסם בנבו] (17.11.1987) מציין בית המשפט המחוזי, כי העובדה שספריו של נישום נפסלו אינה מצביעה כשלעצמה על התרשלות בעריכת הדו"ח. אכן, גם ההפך נכון. אף במקרה – כבמקרה דנא – בו לא נפסלו הספרים, אין באי-פסילת הספרים כדי לקבוע מיניה וביה שהנישום לא התרשל. עם זאת, בהחלט יש רגליים לסברה שבמקרה כזה יש לבחון את



**בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט אביגדור דורות**

28 במרץ 2022

ע"מ 19-01-61009 א.ג. ניהול מסעדות בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 19-02-68145 מסעדת אבו גוש בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1

שאלת ההתרשלות במשנה זהירות".

75. במקרה הנדון, שוכנעתי כי התנהלות המערערות עולה כדי "רשלנות". משקלם המצטבר של הפגמים שנמצאו בדיווחי המערערות לשנות המס שבערעור, מטה את הכף לחובתן. אשר על כן, אין מקום להתערב בהחלטת המשיב לחייב את המערערות בקנס גירעון.

סוף דבר

76. לאור כל האמור לעיל, הערעורים נדחים בזאת.

77. המערערות ישלמו ביחד ולחוד למשיב הוצאות ושכר טרחת עו"ד בסכום כולל של 35,000 ₪ וזאת תוך 45 ימים מהיום. לאחר מכן, יתווספו לסכום החיוב הפרשי הצמדה וריבית כחוק, עד למועד התשלום בפועל.

המזכירות תשלח את פסק הדין לב"כ הצדדים.

ניתן לפרסם את פסק הדין.

ניתן היום, כ"ה באדר ב' התשפ"ב, 28 במרץ 2022, בהעדר הצדדים.

אביגדור דורות, שופט