



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 78188-01-23 שהין נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

לפני כבוד השופט שמואל בורנשטיין

שהין באדר
ע"י עו"ד אמנון פרידמן

מערער

נגד

פקיד שומה רמלה
ע"י עו"ד הילה בנסון בסמן

משיב

פסק דין

1

2

רקע

3

4 1. המערער הינו הבעלים והמפעיל של בתי עסק לממכר שווארמה, הפועלים תחת
5 זיכיון שניתן לו על ידי רשת מסעדות בשם "השמן". במהלך שנות המס 2016-2017
6 דיווח המערער על הכנסות בית עסק המצוי במרכז המסחר "ישפרו סנטר" במודיעין
7 (להלן: "עסק ישפרו"), ואילו החל משנת 2018 על הכנסות מבית עסק נוסף המצוי
8 בקניון עזריאלי במודיעין (להלן: "עסק עזריאלי").

9

10 2. במסגרת שתי ביקורות ניהול ספרים שנערכו בבתי העסק של המערער, נמצא כי לא
11 נרשמו הכנסות בקופה הרושמת. בתאריך 18.7.2018 נערכה ביקורת בעסק עזריאלי,
12 בה נמצא אי-התאמה בקופה ואי-רישום תקבול בסך 98 ₪ (להלן: "הביקורת
13 הראשונה"). בביקורת שנערכה בעסק ישפרו ביום 19.11.2018, נמצא אי רישום
14 תקבול בסך 39 ₪ ואי התאמה בקופה. (להלן: "הביקורת השנייה"). לבקשת
15 המערער נערך לו שימוע ביום 17.2.2019, אולם החלטת אי-רישום התקבול נותרה
16 בעינה. לפיכך נקבע כי ספרי המערער בלתי קבילים בהתאם לסעיף 145ב לפקודת
17 מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה").

18



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 78188-01-23 שהין נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

- 1 3. ביום 20.6.2019, הגיש המערער ערעור לבית משפט זה על החלטת המשיב לפסול את
2 ספריו לשנת המס 2018 (ע"מ 19-05-48085). מפרוטוקול הדיון עולה כי הצדדים
3 הגיעו להסכמות, אשר ניתן להן תוקף של פסק-דין, לפיהן הערעור יימחק והמערער
4 יוכל להגיש השגה למשיב בה יפרוס את כל טענותיו. בהמשך לכך, הרי שביום
5 1.12.2019 הוגשה השגה על ידי המערער וביום 15.1.2020 נערך דיון בפני סגן פקיד
6 השומה, מר יוחאי אבן חיים (להלן: "מר אבן חיים"), בסופו הוחלט לדחות את
7 ההשגה ולפסול את ספרי המערער.
8
- 9 4. לאור העובדה, כי לפי טענת המשיב, המערער לא רשם תקבול פעמיים בשנת המס
10 2018, ספריו נפסלו גם לשנים 2016 ו-2017, וזאת בהתאם לסעיף 145ב(א)(2)
11 לפקודה. בעקבות כך אף הוצאה למערער ביום 26.12.2021 שומה לפי מיטב השפיטה
12 לשנות המס 2016-2018.
13
- 14 5. ביום 13.1.2022, הגיש המערער למשיב השגה על השומה וביום 10.8.2022 נערכה
15 ביקורת כלכלית בעסק. ביום 27.12.2022 דחה המשיב את ההשגה והוציא למערער
16 שומה בצו לשנות המס הנ"ל, הן שנות המס שבערעור. בהתאם לשומה, הוספה
17 להכנסות המערער, בכל אחת משנות המס שבערעור, הכנסה נוספת, המבוססת על
18 "אחוז החומר" שנקבע על ידי הכלכלנית גבי מזל בנמו (להלן: "גבי בנמו") שאף
19 העידה בהליך מטעם המשיב. תוספת ההכנסה שנקבעה על ידי המשיב הינה
20 כדלקמן: 1,227,115 ₪ לשנת 2016; 1,295,369 ₪ לשנת 2017; 2,193,463 ₪ לשנת
21 2018. בנוסף, השית המשיב על המערער קנס גרעון וזאת בהתאם להוראות סעיף
22 191 לפקודה.
23
- 24 6. הערעור שבפניי נוגע, אם כן, לשלוש החלטות של המשיב. שתי החלטות בדבר פסילת
25 ספריו של המערער עקב אי רישום התקבולים בשנת 2018 בשני בתי העסק, וכן
26 החלטה בדבר שומת המערער לשנות המס 2016-2018.
27
28
29
30
31



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 78188-01-23 שהין נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

טענות המערער

פסילת הספרים

- 1
2
3
4
5 7. עיון בדו"ח הביקורת הראשונה, מעלה תמיהות רבות, ומצביע על כך שהדו"ח לא
6 יכול היה לבסס ממצא בדבר אי רישום תקבול בסך 98 ₪. המבקרים ציינו בדו"ח
7 (ס' 4) כי "מקניית הביקורת נראה כי העובד תקתק במחשב" וכדי לאשש את הטענה
8 בדבר אי רישום התקבול, הם ציינו שהם מצרפים צילום מסך, אך צילום המסך לא
9 צורף לדו"ח ואינו בנמצא, ולא הוגשה בקשה להגשתו.
10
11 8. בניגוד לטענת המשיב, וכפי שעולה מנספח 2 לתצהירו של העד מטעמו, רו"ח אושר
12 שלי (להלן: "רו"ח שלי"), הרי שבדו"ח הביקורת הראשונה לא נרשם כל עודף כספי
13 שנמצא בקופה. להפך, היה חוסר של 60 ₪, אשר ניתן לו הסבר על ידי העובד שהיה
14 במקום. תמיהות נוספות עולות מסעיף 5 לדו"ח הביקורת הראשונה, שבו צוין כי
15 הקנייה בוצעה בכרטיס אשראי, בעוד שבסעיף 4 נרשם כי הקנייה בוצעה במזומן.
16 יתרה מכך, המבקרים ציינו בסעיף 4 כי במקום אין קופה רושמת, אך במקביל נרשם
17 על ידם כי קיימת חשבונית מס.
18
19 9. בהודעתו של מר אבן חיים מיום 15.1.2020, בדבר פסילת ספרי המערער, עולה טענה
20 חסרת בסיס ותימוכין בדו"ח הביקורת, לפיה לא נרשם תקבול בסך 115 ₪. אין כל
21 הסבר או מקור לסכום זה.
22
23 10. בעקבות הביקורת הראשונה, שלח המשיב למערער מכתב ביום 26.7.2018 (נספח 5
24 לתצהירו של רו"ח שלי), בו צוין דבר אי רישום התקבול, וכן הוזכרה זכות המערער
25 לבקש שימוע, אלא שמהתדפיס שצורף לאותו מכתב עולה כי כבר ביום 5.8.2018
26 היה ידוע למשיב כי דבר הדואר הנ"ל לא נמסר למערער. משמע, כי המשיב היה מודע
27 לכך שההודעה לא הגיעה למערער, ולמרות זאת, כפי שעולה מנספח 3 לתצהירו של
28 רו"ח שלי, הרי שביום 1.10.2018 שונה הקוד לניהול ספרי המערער לקוד סופי,
29 בעקבות אי רישום התקבולים. לפיכך, אין בסיס לטענה לפיה היה ביד המשיב
30 הסמכות לפסול את ספרי המערער בעקבות אי רישום התקבול בפעם הראשונה
31



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 78188-01-23 שהין נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

- 1 11. דו"ח הביקורת השנייה שבוצעה בעסק ישפרו בתאריך 19.11.2018 (נספח 6 לתצהיר
2 רו"ח שלי) נושא את הכותרת "תומך שומה". כך גם צוין בסעיף 5 של המסמך. מכאן
3 שהביקורת השנייה נועדה למטרה אחת - לתמוך בשומה שתבוא בהמשך.
4
- 5 12. מדו"ח הביקורת השנייה עולה כי נמצא עודף מזומן בקופה בסך 39 ₪. עם זאת,
6 בדו"ח הביקורת נרשמו דברי המערער, לפיהם "בצהריים יש פיק גדול, לחץ של
7 לקוחות והעובדים פספסו הדפסה של לקוח בסכום הזה של 39 ₪ במזומן". בדומה
8 נכתב בהשגה שהוגשה ביום 17.1.2019 שהוגשה על ידי המערער באמצעות יועץ המס
9 מר שמואל אדרי (להלן: "מר אדרי"), ולפיה אי רישום התקבול הוא ככל הנראה
10 בשל כך שאחת העובדות המטבח איישה את הקופה וכי לאור העומס וחוסר הניסיון
11 היא שגתה ולא הדפיסה בקופה את הסך הנ"ל של 39 ₪.
12
- 13 13. מפרוטוקול הדיון בשימוע עולה, כי עיקרו התייחס לשומה ולא לנסיבות וממצאי
14 הביקורת, ופסילת הספרים שבאה בעקבותיהן. החלטת הפסילה אף סוטה
15 מהוראות חוזר מ"ה 25/93 – ניהול ספרים (מ"ע/1; להלן: "חוזר ניהול ספרים"),
16 המפרט את הכללים להפעלת שיקול הדעת בפסילת ספרים. לפי הוראות אלו, פסילת
17 ספרים נדרשת רק כשיש הוכחה להעלמת מס ושיטה לקויה של רישום תקבולים,
18 תוך שמירה על בחינה רחבה של כלל הנתונים והנסיבות הספציפיות של הנישום. גם
19 השימוע החוזר נערך בלא בחינת ממצאי הביקורת.
20
- 21 14. מהאמור עולה, כי המשיב מקיים שימועים בחוסר תום לב תוך סטייה מהנחיותיו
22 שלו, ולפיכך החלטתו בטלה מעיקרה, במיוחד לאור העובדה כי במקרים ובנסיבות
23 מעין אלה היה על המשיב להסתפק בהתראה.
24
- 25 15. אף לא אחד ממבצעי הביקורת התייצב למתן עדות ולא אישר את ממצאיהם
26 בתצהיר. חקירתו של רו"ח שלי בעניין זה לא סייעה בהבהרת התמיהות העולות
27 מהדו"ח ולא תרמה להסרת הספקות. בחינת הדו"ח מלמדת כי התשלום ששולם על
28 ידי המבקרים נרשם כדון, ולכן לא היה כל בסיס לפסול את ספרי המערער.
29
30
31



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 78188-01-23 שהין נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

השומה

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

16. כפי שעולה מתצהירו של מר אדרי, הוצע למערער לסיים את ההליך בפשרה בסכומים נמוכים מאלה שנקבעו בשומה. כפי שעולה מנספח 17 לתצהירו של רו"ח שלי, נערכו מספר דיונים עם מייצגו של המערער, כאשר במקביל לכך נערכה ביום 10.8.2022 "ביקורת כלכלית" בעסקו. אם המשיב היה סבור כי הממצאים באותה ביקורת נכונים ומשקפים בפועל את הכנסות המערער, היה נמנע מעשות בהם שימוש כ"איום" כלפי המערער כדי לכפות עליו פשרה, והיה מוציא שומה בהתאם. מכל מקום, משהתברר למשיב כי המערער לא נענה לאיומיו, נשלח אליו ביום 27.12.2022 מייל (נספח 6 להודעה המפרשת את נימוקי הערעור), ממנו עולה כי אם המערער לא יענה להצעת הפשרה תוך שעה, תישלח לו שומה המבוססת על עבודת הכלכלנית.

17. במהלך חקירתו הודה רו"ח שלי בקשר שבין ביצוע הביקורת הכלכלית לבין סירוב המערער להיענות להצעות המשיב. עולה כי "הבדיקה הכלכלית" והשומה הפכו לכלי עבור המשיב לאיים על המערער ולכפות עליו תשלום סכומים שאין להם הצדקה. כאשר המערער עמד בסירובו והסתמך על הדו"חות שהגיש, המשיב נאלץ לממש את איומיו ולהוציא שומה. יש לתמוה האם הצעת המשיב משקפת מס אמת, או שמא השומה שהוצאה מופרזת ואינה משקפת את ההכנסות באופן נכון ומדויק לצורך גביית מס אמת.

18. במהלך הדיון מיום 2.12.2024, נאמר מספר פעמים על ידי גורמים שונים מטעם המשיב, כולל רו"ח שלי, ב"כ המשיב והכלכלנית גב' בנמו, כי התדריך הכלכלי אינו רלוונטי כיוון שהייתה ביקורת ספציפית. אם אכן כך הם פני הדברים, מדוע המשיב בחר להקדיש מקום כה נרחב לנימוקי התדריך בשומתו? זניחת התדריך כבסיס לנימוק השומה מתחייבת לאור ההלכה הקובעת, שאין די בתדריך על מנת לשמש כבסיס לשומה, עם זאת, התדריך היה למעשה ביסוד שומת המשיב, ואילו הבדיקה הכלכלית הייתה אך ורק ניסיון להסתיר עובדה זו.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 78188-01-23 שהין נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

התדריך והבדיקה הכלכלית

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

19. בשלהי שנת 2022, כשש שנים לאחר שנת השומה הראשונה, וארבע שנים לאחר שנת השומה האחרונה, החליט המשיב לערוך "ביקורת כלכלית" בעסקו של המערער. בין כלל עובדי המשיב, נבחרה גב' בנמו לבצע את הביקורת. מעדותה עולה, כי היא זו שכתבה את התדריך הכלכלי. נקודה זו היא בעלת חשיבות רבה, שכן לא מפתיע שנמצא דמיון מלא בין המלצות והנחיות גב' בנמו לרו"ח שלי בנוגע לעלויות המכר בצוים (33%), לבין התדריך. נראה כי היה זה מעבר ליכולתה של גב' בנמו להגיע לתוצאות שונות מהתדריך שהיא עצמה ניסחה במסגרת "הבדיקה הכלכלית", שלכאורה ביצעה.

20. גב' בנמו הודתה כי הייתה חסרת ניסיון בתחום הקולינרי, ולכן נתון "פחת הצלייה" בו השתמשה, הוא חסר ביסוס, ואף לא נבדק כלל "פחת הפשרה" של מוצרי הבשר. יתרה מכך, היא לא הציגה דו"ח איפוס וכיול של המשקל שבו השתמשה בבדיקותיה, לא עשתה שימוש במשקל בקרה, והשקילה שלה התמקדה בתוצרים הצלויים לאחר צלייתם, מבלי לשקול את חומרי הגלם לפני ההפשרה והצלייה.

21. כאשר גב' בנמו הציבה את התדריך הכלכלי שלה וניסיונה רב השנים, אל מול אחוזי החומר שהוצהרו על ידי המערער, היא קבעה מראש כי אלו גבוהים לדעתה מהמקובל, ומכפי שנקבע בתדריך שהיא ערכה. לכן, לדבריה, ביצעה ביום 10.8.2022 בדיקה כלכלית. אלא שלא רק שלא קיים קשר בין ממצאי הבדיקה הלקויה שערכה, לבין ההנחיות שיצאו מטעמה לצורך הכנת השומה, אלא שכל בדיקותיה התייחסו לנתונים שהוצגו לה כביכול בשנת 2022, תוך התעלמות מוחלטת מהמחירים והמציאות השונה בשנות השומה הרלוונטיות כאשר נתונים אלו היו זמינים, כמו גם דו"חות המכירות המפורטים של המערער לאותן שנים, כפי שרו"ח שלי אף אישר בעדותו.

22. בתצהירו של מר אדרי ובחקירתה של גב' בנמו הוכח, כי חישוב מתמטי פשוט, בהתבסס על המחירים הנכונים והרלוונטיים לשנת השומה 2018 שהובאה כדוגמה, ובהשוואה למחירים שהוזכרו בתדריך של גב' בנמו, מוביל באופן חד-משמעי



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 78188-01-23 שהין נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

1 למסקנה כי עלות החומר של המערער בפועל נעה בין 48% ל-55%, ולא 33% כפי
2 שנקבע על ידי הגב' בנמו. מסקנה זו תקפה גם לכל אחת משנות השומה.

3
4 23. הסתמכותו של המשיב על בדיקה המתייחסת רק לשנת 2022 מובילה בהכרח
5 לקריסת השומה והוכחת אי-סבירותה, שכן היא מופרכת ומוגזמת. זו גם המסקנה
6 לאור היקף ההעלמה של כ-5,000 ₪ בכל יום, המיוחס למערער. מדובר בסכום
7 דמיוני, שאינו עומד בכל קנה מידה הגיוני ביחס לקנייותיו, ואף לא מתיישב עם
8 ממצאי הביקורת הפיזית שערך המשיב בעסקו של המערער. שומת המשיב לא רק
9 שאינה נכונה ואינה מדויקת, אלא שהיא גם נוגדת היגיון פשוט ומתמטיקה בסיסית.

טענות נוספות

10
11
12
13 24. המשיב לא ציין בנימוקי השומה דבר לגבי נסיבות פסילת הספרים, ובתצהירו של
14 רו"ח שלי נחשף רק חלק קטן מהנסיבות הקשורות לפסילה, כמו גם מהדיון
15 שהתקיים בעניין זה. כפי שעולה מתצהירו של רו"ח שלי, הרי שהטיפול בעניינו של
16 המערער הועבר אליו רק בשנת 2022. יתרה מכך, כפי שעולה מעדותו, הוא כלל לא
17 עבד ברשות המיסים בשנת 2018. משמע, המצהיר מטעם המשיב לא נכח בביקורת
18 שהובילו להחלטות פסילת הספרים ולא היה יכול להיות נוכח בהן.

19
20 25. בשל העדר כל עדות מטעם המשיב בנוגע לנסיבות הביקורת ובהעדר עדות מפי
21 הגורם שהחליט לפסול את ספרי המערער, יש לראות במשיב כמי שוויתר על כל
22 טענה מצדו כנגד טענות המערער. על כן, יש להורות על קבלת ערעור המערער
23 במלואו, ולבטל את החלטות המשיב לפסול את ספרי המערער לשנת 2018.

טענות המשיב

פסילת הספרים

24
25
26
27
28
29 26. כפי שעולה מדו"ח הביקורת הראשונה, בשעה 08:13 בוצעה קניית ביקורת בסך 98
30 ₪, ששולמה בשטר של 100 ₪, והוחזר עודף של 2 ₪. בשעה 15:14 נבדקה קניית
31 הביקורת, ונמצא כי עסקה זו לא נרשמה בקופה. כלומר, התקבול במזומן לא הוקלד



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 78188-01-23 שהין נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

- 1 בקופה ולא הופיע ברשימת העסקאות. המערער מצדו לא הצליח להוכיח אחרת ולא
2 הציג ראיות לכך שהתקבול אכן נרשם, ובפרט לא הציג את סרטי ה-Z של הקופה.
3
4 27. על דו"ח הביקורת חתום עובד שנכח במקום בעת הביקורת, בשם לואי חרבאווי
5 (להלן: "לואי"). המערער דיווח על לואי כעובדו בשנת 2018 ובחודש הרלוונטי
6 לביצוע הביקורת, ואישר זאת במהלך חקירתו הנגדית. לפיכך, על אף שטוען
7 המערער כי לא הובא לידיעתו דבר הביקורת, הוא נושא באחריות לכך בעצמו.
8 בנוסף, הודעה על ממצאי הביקורת הראשונה, ועל הכוונה לפסול את ספרי המערער,
9 נשלחה בדואר רשום לכתובת העסק. סעיף 238 לפקודה קובע חזקה לפיה הודעה
10 שנשלחה בדואר רשום תחשב כהודעה שהומצאה ביום השישי לאחר יום המשלוח,
11 מבלי שיהיה צורך להוכיח כי הדואר הגיע ליעדו.
12
13 28. בביקורת השנייה נמצא כי לא נרשם תקבול בסך 39 ₪. מדו"ח הביקורת עולה כי
14 בוצעה קניית ביקורת בסך 115 ₪. במהלך ספירת הקופה שנערכה על ידי המערער
15 בנוכחות המבקר, נמצא עודף בסך 39 ₪ במזומן, אשר לא נרשם בקופה הממוחשבת,
16 ולא הוצא עבורו חשבונית מס או קבלה, והוא לא תועד בכל אמצעי אחר הנדרש על
17 פי החוק. אשר לאמור בחוזר ניהול ספרים, הרי שהמערער לא הציג ראיות בעניין זה
18 ולא הוכח כי תנאי החריג המפורט בחוזר מתקיימים בעניינו.
19
20 29. לאור אי רישום התקבולים פעמיים בשנת המס 2018, נקבע כי ספרי המערער לשנות
21 המס 2016-2018 פסולים, בהתאם לסעיף 145ב(א)(2) לפקודה. בנסיבות אלו,
22 ובהתאם להוראות סעיף 155, מוטל על המערער נטל הראיה להוכיח כי השומה
23 שהוצאה לו מופרזת.
24

השומה

- 25
26
27 30. גם אם תתקבל עמדת המערער וייקבע כי ספריו קבילים, או שהם פסולים רק ביחס
28 לחלק משנות המס שבערער, המשיב עמד בנטל הצדקת השומה, הנתמכת גם
29 בעבודת הכלכלנית, גב' בנמו. המשיב הפעיל את סמכותו לפי מיטב השפיטה, לאחר
30 שבדק את ספרי המערער וגילה כי אחוז החומר המוצהר בשנות המס שבערער גבוה
31 מהמקובל בענף, הן לפי התדריך הכלכלי והן לפי ניסיונה של הכלכלנית. לשם עריכת



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 78188-01-23 שהין נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

1 השומה וקביעת אחוז החומר המשקף את פעילותו של המערער באופן המדויק
2 ביותר, ביצע המשיב בדיקה כלכלית פרטנית בעסק. בעקבות הבדיקה, נקבע אחוז
3 חומר כללי משוקלל של כ-33% עבור עסקי המערער. לפיכך, בניגוד לטענות המערער,
4 השומה שהוצאה לו מבוססת על ממצאי בדיקה פרטנית שנערכה בעסק בפועל, ולא
5 על התדריך הכלכלי בלבד. די בכך כדי לקבוע, שהמשיב עמד בנטל ההצדקה להוצאת
6 השומה, ולפיכך עובר הנטל אל המערער להוכיח כי השומה שנקבעה לו מופרזת או
7 בלתי סבירה.

8
9 31. גב' בנמו העידה כי לצורך קביעת אחוז החומר, המשקף, באופן המדויק ביותר, את
10 היקף החומר הכולל במסעדה, הסתייעה בכלי עזר המכונה "מנות ממוצעות". מנות
11 אלו הורכבו ממנה עיקרית ושתייה, שנבחרו ממגוון המנות המוצעות בבית העסק.
12 במסגרת חישוב המנות הממוצעות נלקח בחשבון משקלן של כלל המנות העיקריות
13 שנרכשו, הן בישיבה והן בדלפק, בהתאם למשקל שנמדד בבדיקה במועד הרכישה,
14 ובתוספת פחת מקובל הנובע מתהליכי צלייה או טיגון. לעלות המנות נוספו גם
15 תוספות וסלטים המוגשים לצדן, בהתאם לפירוט המופיע בתחשיב שנערך לצורך
16 קביעת אחוז החומר. בנוסף, התבקש המערער להוציא ממקרה בית העסק מנות בשר
17 הדומות לאלו שנרכשו, לשם שקילתן בטרם הכנתן והגשתן לסועדים, וזאת לצורך
18 חישוב שיעור הפחת בצלייה או בטיגון. בפועל, המנה היחידה שהוצאה ממקרה בית
19 העסק והוצגה למשיב, הייתה מנת שלושה שיפודי פרגית, שנרכשה מאת ספק בשם
20 "מיט פלייס" בטרם צלייה. כמו כן, יחד עם המנות שהוזמנו, הן בשולחן והן בדלפק,
21 הוגשו פיתות וסלטים, וכלל התוספות שניתנו נכללו בתחשיב שנערך על ידי גב' בנמו.

22
23 32. לצורך חישוב עלות המנה הממוצעת הסתמכה גב' בנמו על חשבוניות הרכישה
24 שהוצגו על-ידי המערער. לשם קביעת מחיר המשקף את עלות המוצר לאורך זמן,
25 ולא אך בסמוך למועד הביקורת, נערך שקלול של מחירי עלות חומרי הגלם ששימשו
26 להכנת כל מנה, על בסיס חשבוניות הרכישה לתקופה של שלושה חודשים שקדמה
27 לבדיקה. עלות זו השוותה למחיר המכירה של המנה, כפי שנקבע במחירון העסק,
28 ללא מע"מ, ומתוך כך נגזר שיעור החומר ביחס לאותה מנה.

29

30

31



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 78188-01-23 שהין נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

- 1 33. במסגרת חישוב אחוז החומר הכללי בעסק חישה גב' בנמו ממוצע של אחוזי החומר
2 שנקבעו ביחס למנות הנמכרות במסעדה, וכן ממוצע נפרד של אחוזי החומר שנקבעו
3 ביחס למנות הנמכרות בדלפק. כעולה מתצהירה, אחוז החומר הממוצע שנמצא
4 למנות המסעדה עמד על 22.45%, ואילו אחוז החומר הממוצע למנות הדלפק עמד
5 על 27.31%. בהמשך לכך נערך שקלול של ממוצעים אלה בהתאם להתפלגות מחזורי
6 המכירות, כפי שעלה מדו"חות המכירות של הסניפים לשנת 2020. לצורך כך נלקחו
7 מדו"חות המכירות סכומי המכירות העיקריים של מנות המסעדה ושל מנות הדלפק
8 בשני הסניפים, אשר חוברו לסכומי המכירות הכוללים של כל אחד מהם, ויוחסו
9 למנות המסעדה ולמנות הדלפק בהתאם ליחס המכירות ביניהן.
10
- 11 34. לפיכך, כעולה מתצהירה של גב' בנמו ומעדותה, סך המחזור שנבדק בגין פעילות
12 המסעדה והדלפק בשני הסניפים עמד על 2,512,349.16 ₪. מתוך סכום זה, היקף
13 מכירות המסעדה הסתכם ב-353,799.42 ₪ (14.08%), ואילו היקף מכירות הדלפק
14 הסתכם ב-2,158,549.74 ₪ (85.91%). סך מכירות השתייה עמד על 274,764.62 ₪,
15 ואלה יוחסו לשני אפיקי המכירה - מסעדה ודלפק - באופן יחסי, מאחר שדו"חות
16 המכירות אינם כוללים הבחנה בין מכירת שתייה במסעדה לבין מכירת שתייה
17 בדלפק. לפיכך, נשמר יחס המכירות בין המסעדה לדלפק, כפי שנקבע קודם לכן.
18
- 19 35. לאחר שנקבע חלקה היחסי של כל קטגוריית מכירה, הוכפל שיעור המכירות
20 במסעדה ובדלפק בשיעור אחוז החומר הממוצע שנקבע לכל אחת מהן, ובכך התקבל
21 אחוז חומר משוקלל בשיעור של 0.2662, המהווה את אחוז החומר הכללי. בניגוד
22 לטענות מר אדרי, לשיעור זה נוסף פחת סופי בשיעור של 20%, אשר נועד לגלם
23 רכיבים שאינם ניתנים למדידה מדויקת ואירועים בלתי צפויים, שאינם מתרחשים
24 באופן תדיר ואשר אינם כלכליים לעסק. פחת זה נקבע בנוסף לפחת תהליכי, לרבות
25 פחת צלייה, טיגון וניקוי, אשר נלקח בחשבון בשיעור של 25%. בסיומו של החישוב
26 נקבע כי אחוז החומר הכללי המשוקלל בעסקו של המערער, לרבות הפחת הסופי,
27 עומד על 0.3195, ועוגל כלפי מעלה ל-33%. ממצא זה שימש בסיס להערכת תוצאות
28 העסק לצורכי השומה.
29
30



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 78188-01-23 שהין נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

1 36. בהתאם ל"הנחת הקונסיסטנטיות", רשאי פקיד השומה לקבוע תמחור של עסק
2 בשנת מס מסוימת, ולהחיל את ממצאיו גם על שנות מס אחרות. הנחה זו נשענת על
3 ההיגיון, כי מקום שבו העסק פועל לאורך השנים תחת אותם בעלים, רוכש ומוכר
4 אותם מוצרים ופועל לפי אותם שיעורי רווח, חזקה כי רווחיותו נותרת דומה לאורך
5 זמן. משאין מחלוקת כי זה אופן התנהלות עסקיו של המערער, מתקיימת הנחה זו
6 אף בענייננו.

7

8 37. לצורך עריכת תמחיר כלכלי נדרשים שלושה רכיבים מרכזיים: מחיר העלות, מחיר
9 המכירה והכמות הכלולה בכל מנה. במהלך עריכת התמחיר ולשם חיזוק ממצאיו,
10 נערכה ביקורת כמותית שמטרתה לאמוד את מחזור המכירות בעסקו של המערער
11 על בסיס כמויות רכישת הבשר שעליהן הצהיר. לצורך כך נותחו נתוני רכישות הבשר
12 של המערער לשנת 2017, תוך התמקדות בארבעת סוגי הבשר הנמכרים ביותר
13 בעסק.

14

15 38. מתחשיבי הכלכלנית עולה בבירור, כי מחזור המכירות, המחושב על בסיס ארבעה
16 מוצרים אלה בלבד, עולה על המחזור הכולל שהוצהר לשנת 2017. ממילא, אילו
17 נלקחו בחשבון גם יתר מוצרי הבשר הנמכרים בעסק, וכן מוצרים נוספים כגון מנות
18 ראשונות, פלאפל וכיוצא באלה, היה המחזור המחושב גבוה אף יותר, נתון המחדד
19 את אי-הסבירות שבדיווחי ההכנסות של המערער. די באמור על מנת לדחות את
20 טענות המערער, או לחילופין די בכך על מנת שהמשיב יחשב כמי שהצדיק את
21 שומתו.

22

23 נטל ההוכחה

24

25 39. מדובר במחלוקת "פנקסית", הנוגעת לאחוז החומר בעסקו של המערער, שיש
26 להכריע בה על סמך הנתונים הרשומים בדוחות הכספיים. משעה שנפסלו ספרי
27 המערער לשנות המס שבערעור, מוטל עליו מלוא הנטל להפריך את שומת המשיב,
28 ובנטל זה לא עמד.

29

30



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 78188-01-23 שהין נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

- 1 40. גרסת מר אדרי רצופה בשגיאות והנחות חסרות בסיס. במהלך דיון ההוכחות, אישר
2 מר אדרי כי המונח "אחוז החומר" מתייחס לעלות החומר המשמש להכנת המנה,
3 כלומר, לעלות ששולמה בפועל עבור רכישת חומרי הגלם לשם ייצור ומכירת המנה.
4 כמו כן, אישר מר אדרי כי מבחינה חשבונאית, חישוב עלות המכר (או "אחוז
5 החומר") מתבצע על פי הנוסחה: מלאי פתיחה בתוספת קניות, פחות מלאי סגירה.
6
- 7 41. בנוסף, אישר מר אדרי, לאחר עיון בדוחות הכספיים, כי בשנת 2016 עלות המכר
8 מהווה כ-52% מסך המכירות המדווחות, ובשנים 2017-2018 כ-50%. לא נמצאו כל
9 תימוכין לטענת מר אדרי לפיה מהתדריך הכלכלי של רשות המיסים עולה שהמונח
10 "אחוז החומר" מתייחס אך ורק לבשר, ומר אדרי לא ידע להסביר על סמך מה טוען
11 טענה זו.
12
- 13 42. יתרה מכך, מר אדרי אישר כי עלות המכר המדווחת בדוחות הכספיים, אשר מהווה
14 כ-50% מסך המכירות, כוללת את כלל חומרי הגלם להכנת המנה. חרף זאת, ניסה
15 מר אדרי ליצור הפרדה מלאכותית בין "עלות המכר" ל"אחוז החומר", כאילו מדובר
16 בשני מונחים נפרדים, כאשר בפועל אין כל הבדל ביניהם. לשם חיזוק ההבחנה
17 המלאכותית שביקש ליצור, הפנה מר אדרי לקווי ההנחיה הכלכליים של רשות
18 המיסים. עם זאת, לאחר שהתבקש באופן עקבי להצביע על המקור בתדריך האמור
19 המצביע על הבחנה בין "אחוז החומר" ל"עלות החומר", השיב באופן חד משמעי כי
20 הדבר לא כתוב.
21
- 22 43. נוסף על כך, גם טענת מר אדרי, המשתמעת מתצהירו, לפיה חישוב הכלכלני
23 מתעלם מהפחת הטבעי בעסק, דינה להידחות. כפי שהובהר בדיון ההוכחות ובנספח
24 ד' לתצהיר גב' בנמו, חישוב המנות נערך תוך התחשבות בפחת צלייה בשיעור של
25 25%. ממוצע הנתונים שחושב עבור שתי מנות "שווארמה פרגית בצלחת" עמד
26 בדיוק על 0.3178 ק"ג -משקל הבשר כחומר גלם לפני הצלייה. לפיכך, האופן שבו
27 מבצע מר אדרי את חישוביו, כאשר הוא לוקח בחשבון את משקל הבשר לפני
28 הצלייה, מתייחס אליו כמשקל לאחר הצלייה ומוסיף לו פחת של 25% - שגוי.
29
30



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 78188-01-23 שהין נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

1 44. לא ניתן, אפוא, להסתמך על חישוביו של מר אדרי, שלפיהם משקל מנת הבשר לפני
2 הצלייה עומד על 0.4327 ק"ג. כתוצאה מכך, גם חלוקת 1 ק"ג בשר חומר גלם על פי
3 משקל זה הובילה לתוצאה שגויה של 2.36 מנות שווארמה. החישוב הנכון הוא: 1
4 ק"ג בשר חומר גלם חלקי 0.3178 ק"ג - משקל הבשר כחומר גלם במנה - שווה 3.14
5 מנות שווארמה. עוד אישר מר אדרי, כי לא ערך בעצמו שקילה של המנות,
6 ומסקנותיו מבוססות אך ורק על חישובים שנערכו עלידי המשיב. עובדה זו ממחישה
7 כי הנחותיו ונתוניו של מר אדרי שגויים ואי-עקביותם פוגעת באמינות גרסתו
8 ובמשקל הראייתי שלה.
9

10 45. בחקירתו הנגדית אישר מר אדרי כי סך כמות הבשר מסוג "שווארמה פרגית ועגלי"
11 שנרכשה על ידי המערער בשנת 2017, לפי ספריו, עומדת על 20,718 ק"ג - משקל
12 בשר כחומר גלם, טרם צלייה, וכי לאחר הפחתה של 25% פחת צלייה, משקל הבשר
13 לאחר צלייה עומד על 15,538 ק"ג. כאשר התבקש להסביר כיצד קבע שסך המנות
14 שניתן להפיק ממשקל זה הוא 49,016, התברר כי חישובו שגוי. מר אדרי חילק את
15 משקל הבשר לאחר הצלייה במשקל המנה הממוצע לפני הצלייה, בעוד החישוב
16 הנכון מחייב חלוקה של כמות הבשר לאחר הצלייה במשקל המנה לאחר הצלייה.
17 החישוב הנכון הוא: 15,538 ק"ג חלקי 0.2383 ק"ג, מה שמוביל לכ-65,000 מנות.
18

19 46. נוכח כל האמור, יש לדחות את כלל החישובים שביצע מר אדרי, ויש אף לדחות את
20 הערעור, שכן המערער לא הוכיח כי שומתו של המשיב מופרזת. יתרה מזאת, בדיון
21 ההוכחות הוכח באופן חד-משמעי, כי שומתו של המשיב סבירה וראויה. מכאן
22 המסקנה, כי ההכנסה שהוצהרה על ידי המערער בשנות המס שבערעור נמוכה
23 משמעותית מההכנסה בפועל. המערער כלל ועיקר לא התמודד עם ממצאי הבדיקה
24 הכלכלית ולא הפריכם, ואף ממשיך להעלות טענות שגויות ומטעות.
25

טענות נוספות

26
27
28 47. יש לדחות את טענות המערער בנוגע לאי הבאת עד מטעם המשיב, אשר נכח
29 בביקורות ניהול הספרים או היה מעורב בהחלטה על פסילתם. אין דרישה כי דווקא
30 אותו עובד ששימש בתפקיד בזמנו יתייצב להעיד כיום. המשיב הביא לעדות את העד



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 78188-01-23 שהין נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

- 1 המתאים ביותר למסור עדות בעניינו של המערער, ולפיכך אין כל פגם ראייתי או
2 דיוני בדרך בה פעל.
3
4 48. יש לדחות את טענות המערער בנוגע למסמך המכונה "תומך שומה", ואת גרסתו
5 לפיה הוא מעיד על סימון המטרה במהלך הביקורת. מדובר בטופס פנימי שהוכן על
6 ידי המחלקה הכלכלית של רשות המסים לצורך איסוף נתונים וכלים לבחינת העסק.
7
8 49. אין מקום לקבל את טענות המערער בנוגע לחוסר תום הלב בהליך השומה ובנוגע
9 להצעת הפשרה. המערער הוא שבחר להגיש השגה על השומה שהוצאה לו בשלב א',
10 ולכן גם הוצעה לו הצעת פשרה שלא צלחה. אין בכך כדי להשפיע או להשליך על
11 השומה שנערכה למערער בשלב ב', שלב ההשגה, אשר נתמכת, כאמור, בממצאים
12 ובמסקנות שנאספו מעסקי המערער ובבדיקה הספציפית שנערכה בהם.
13

דיון והכרעה

פסילת הספרים

- 14
15
16
17
18 50. פסילת ספרי המערער נבעה מאי רישום התקבולים, וזאת בניגוד להוראה הקבועה
19 בסעיף 130(א)(1) לפקודה. תוצאת אי רישום התקבולים קבועה בסעיף 145ב לפקודה.
20
21 סעיף 145ב(א)(1) לפקודה קובע כדלקמן:

22
23 "נישום הרושם תקבוליו בסרט קופה רושמת, שובר קבלה, חשבונית, ספר
24 פדיון יומי או תעוד אחר שהוא חייב לנהל על פי הוראות המנהל מכוח סעיף
25 130, ולא רשם בהם תקבול שהיה חייב לרשמו על פי אותן הוראות, יראו את
26 פנקסיו כבלתי קבילים זולת אם שוכנע פקיד השומה כי היתה סיבה
27 מספקת לאי הרישום; אדם החולק על החלטה שניתנה לפי פסקה זו רשאי
28 לבקש מפקיד השומה כהגדרתו בסעיף 130(יא)(2), בתוך 30 ימים מיום
29 קבלת ההחלטה, לחזור ולעייין בה ולשנותה; דחה פקיד השומה את הבקשה
30 לשנות את החלטה, כולה או חלקה, ניתן לערער על החלטתו כאילו היתה
31 צו לפי סעיף 152(ב), ובלבד שהמועד להגשת הערעור יהיה 60 ימים מיום
32 מתן החלטתו;"
33
34



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 78188-01-23 שהין נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

1 ואילו סעיף 145ב(א)(2) לפקודה קובע כי:

2
3 "נישום שפעמיים או יותר בשנת מס אחת, או בשנים עשר חדשים רצופים
4 בשתי שנות מס, לא רשם תקבול שהוא חייב לרשמו כאמור בפסקה (1),
5 מהן פעם אחת לפחות לאחר שהזירו פקיד השומה בכתב, חזקה שפנקסיו
6 אינם קבילים גם בשתי שנות המס שקדמו לשנה שבה לא רשם פעמיים
7 תקבול כאמור, או גם בשנת המס שקדמה לשנה הראשונה שבתוך שנים
8 עשר החדשים שבהם לא רשם פעמיים תקבול כאמור, אף אם דו"חותיו
9 נתקבלו והשומות נערכו לפיהם, זולת אם שוכנע פקיד השומה כי היתה
10 סיבה מספקת לאי רישום; שומה מתוקנת לשנות המס כאמור בעקבות אי
11 רישום התקבולים יכול שתיעשה בידי פקיד השומה ויראו אותה כאילו
12 היתה צו לפי סעיף 152(ב);"
13

14 51. שני תנאים מצטברים נדרשים, אפוא, לשם פסילת ספריו של נישום: האחד, אי
15 רישום תקבול שהייתה קיימת חובה לרשמו על פי הוראות ניהול ספרים; השני, פקיד
16 השומה לא שוכנע כי הייתה "סיבה מספקת" לאי הרישום.

17
18 52. במקרה דנן מצא המשיב, בשתי ביקורות שונות שערך בעסק המערער, כי לא נרשמו
19 תקבולים. המחלוקת בין הצדדים נוגעת לממצאי שתי ביקורות אלה. באשר
20 לביקורת הראשונה, המחלוקת היא האם היא נעשתה כדין כטענת המשיב או בחוסר
21 תום לב כטענת המערער, וכן האם היה קיים פער בכספים שנמצאו בקופה הרושמת
22 באופן המתיישב עם הטענה לאי רישום התקבול. בכל הנוגע לביקורת השנייה, הרי
23 שעובדת אי רישומו של התקבול אינה שנויה במחלוקת, אולם הצדדים חלוקים
24 בשאלה האם הייתה בנסיבות העניין "סיבה מספקת" לאי הרישום.
25

26 53. על התכלית העומדת ביסוד ההוראות הנוגעות לאי רישום תקבול ולאי קבילות
27 הפנקסים, עמד בית המשפט העליון בע"א 5072/19 שווארמה א.ש. בע"מ נ' פקיד
28 שומה חדרה (9.5.2021) (להלן: "עניין שווארמה א.ש."), לאמור:

29
30 "התכלית החקיקתית העומדת ביסוד הסעיפים האמורים היא להקשות על
31 העלמת מס, ולהביא לשיטת ניהול ספרים המבוססת על רישום מדוקדק
32 של תקבולים, בסמוך לקבלתם, באופן התורם ליצירת מסגרת ארגונית אשר
33 תמנע שכחה, הזנחה ורשלנות... אם הסטיות מההוראות או הליקויים
34 שנמצאו בפנקסי החשבונות של הנישום היו מהותיים לעניין קביעת
35 הכנסתו, ניתן לפסול את ספריו ולעניין זה די שהנישום לא ירשום תקבול
36 אחד. בעניין זה נקבע מבחן אובייקטיבי לעניין השאלה מהי "סיבה
37 מספקת" לאי-רישום התקבולים בדרך הקבוצה בפקודה ובנהלים, אשר



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 78188-01-23 שהין נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

1 בגינה אין לפסול את הספרים – מבחנו של "הנישום הסביר" ... נקבע כי
2 אי-קיום ההוראות הנובע מפעילות שגרתית של העסק אינו יכול לשמש
3 "סיבה סבירה", אלא יש להצביע על אירוע בלתי צפוי וחריג."
4

5 [ראו גם: ע"א 789/80 פקיד השומה רחובות נ' שקד (19.4.1083) (להלן: "עניין
6 שקד"); ע"א 2334/90 שרותי גרר אזור בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב (2.4.1995)
7 (להלן: "עניין שרותי גרר"); ע"א 30/81 פקיד שומה נתניה נ' אברהמזון
8 (27.1.1983)].

9
10 54. נוכח התכלית הכפולה כאמור לעיל, נפסק לא אחת כי די באי-רישום של תקבול אחד
11 בלבד על מנת להעיד על פגם בשיטת הרישום הנהוגה בעסק כולו, ובכך להביא
12 לפסילת הספרים (ראו עניין שרותי גרר, בפסקה 11); ע"מ (מחוזי תל-אביב) 39344-
13 05-15 חברת ונ אבו אלעאפיה מאז 1879 (2006) בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב,
14 (27.6.2017), בפסקה 12). עוד נקבע, כי המבחן לקיומה של "סיבה מספקת" לאי
15 רישום התקבול הוא מבחן אובייקטיבי, דהיינו, מבחנו של "הנישום הסביר" (ראו
16 עניין שקד בעמ' 106). בהקשר זה, העדר תום לב מצביע בדרך כלל על העדר "סיבה
17 מספקת" לאי הרישום. עם זאת, קיומו של תום לב מצד הנישום, כגון במקרה שבו
18 אי הרישום לא היה מתוך כוונה להתחמק מתשלום מס, אלא מתוך רשלנות בלבד,
19 אינו בהכרח מעיד על קיומה של "סיבה מספקת" לאי הרישום (עניין שקד, בפסקה
20 6).

21
22 55. אשר לביקורת הראשונה, על פני הדברים, וכפי שהשתקף גם במהלך דיון ההוכחות
23 (ראו פרוטוקול הדיונים מתאריכים 2.12.2024 ו-9.12.2024 (להלן: "הפרוטוקול"),
24 עמ' 112 ש' 35; עמ' 113 ש' 1) קיימים באותה ביקורת פגמים, אשר לטעמי מצדיקים
25 לקבל את ערעורו של המערער ביחס לממצאיה של ביקורת זו.
26

27 ראשית, עורכי הביקורת ציינו בדו"ח כי "נבדקה קניית הביקורת... מבדיקה
28 התקבול אינו נמצא רשום כלל. רצ"ב צילום מסך", אלא שצילום המסך לא צורף.
29 כיצד, אפוא, ניתן להגיע למסקנה חד משמעית לפיה קניית הביקורת לא נרשמה? כך
30 במיוחד שעה שהמבקרים מציינים בדו"ח כי "העובד תיקתק במחשב" את קניית
31 הביקורת. בדיון מיום 9.12.2024 התייחס רו"ח שלי לאותו צילום מסך, אך כמסתבר
32 מדובר ככל הנראה בצילום של חשבונית שאינה רלוונטית לקניית הביקורת שנעשתה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 78188-01-23 שהין נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

1 במזומן, שכן מדובר בחשבונית הנוגעת לתשלום באשראי (ראה פרוטוקול, עמ' 162
2 ש' 28 – עמ' 163 ש' 19).

3
4 **שנית**, בדו"ח עצמו קיימים ליקויים, שכן בסעיף 4 לדו"ח צוין כי אין בעסק קופה
5 רושמת, אך בסעיף 5 לאותו דו"ח צוין אחרת. הדו"ח אינו מתייחס לקניית ביקורת
6 בסך 115 ₪, אך בהודעת פסילת הספרים שנשלחה על ידי מר בן חיים ביום
7 15.1.2020 נכתב כי לא נרשם תקבול בסך 115 ₪.

8
9 **שלישית**, בסופו של יום לא נמצא עודף בקופה, אלא דווקא חוסר של 60 ₪ לו ניתן
10 הסבר על ידי העובד במקום. אף סכום המזומן שנמצא בקופה יכול היה לתמוך
11 בטענה כי התקבול נרשם. כך גם עלה מעדותו של רו"ח שלי (ראו פרוטוקול עמ' 108
12 ש' 36; עמ' 109 ש' 1-3; עמ' 109 ש' 18-21; עמ' 110 ש' 1-7; ש' 13-16; ש' 22-26; ש'
13 (29-30)

14
15 **רביעית**, צודק המערער הטוען כי היה על המשיב להביא לעדות את מי שביצע את
16 הביקורת. אכן, בדרך כלל בידי המשיב להחליט מי מטעמו יבוא לעדות בכל הנוגע
17 להפעלת שיקול הדעת בעריכת השומה. עם זאת, כאשר אין מדובר בעניין הנוגע
18 לשיקול דעת, אלא בעניינים עובדתיים מובהקים, כדוגמת האירועים הנוגעים
19 לנסיבות עריכת הביקורת, אי הבאת עדים, היכולים להעיד באופן ישיר על אותם
20 אירועים, פועלת לחובתו של המשיב.

21
22 56. לפיכך, וכאמור, סבורני כי יש לקבל את ערעורו של המערער בכל הנוגע לממצאיה
23 ולתוצאותיה של הביקורת הראשונה. אע"פ, עם זאת, כי אין בידי לקבל את טענת
24 המערער לפיה לא היה מודע לביקורת או שהודעת הפסילה לא הגיעה אליו. אחד
25 מעובדיו של המערער בשם לואי היה נוכח בעת הביקורת וחתם על הדו"ח. הטענה
26 לפיה אותו אדם אינו מוכר למערער (ראה דברי המערער מפי בא כוחו בדיון בע"מ
27 48085-05-19 עמ' 1 ש' 21 וכן סעיף 10.6 לתצהירו של מר אדריל), אין בה ממש ומוטב
28 שלא הייתה מושמעת.

29
30



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 78188-01-23 שהין נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

57. אשר לביקורת השנייה, הרי שאין מחלוקת שהתקבול לא נרשם, אך השאלה היא האם בנסיבות העניין עלה בידי המערער לשכנע כי אי הרישום נבע מ"סיבה מספקת" וזאת מתוך נקודת מבט אובייקטיבית. ואכן, משעה שאין מחלוקת על כך שהתקבול לא נרשם בספרים, וככל שלא יעמוד הנישום בנטל לשכנע כי הייתה קיימת סיבה מספקת לאי הרישום, תעמוד על כנה החלטת המשיב לפסול את פנקסיו.

7

58. המערער הסביר, כי אי רישום התקבול נגרם בשל כך שהקופאית הקבועה נעדרה ולפיכך מילאה את מקומה עובדת המטבח שאינה מנוסה ברישום התקבולים בקופה. לטענתו, נוכח העומס על הקופה בשעות הצהריים, שגתה העובדת ולא רשמה תקבול בסך 39 ₪. כך טען אף המערער בפני עורכי הביקורת השנייה, לאמור: **"בצהרים יש פיק גדול של לקוחות לחץ והם פספסו הדפסה של לקוח בסכום הזה"** (עמ' 25 לנספחי תצהירו של רו"ח שלי). זו גם הטענה שהעלה מר אדרי בפני נציגי המשיב בדיון בהשגה מיום 17.2.2019: **"באותו יום היו שני אירועים: (1) הקופאית הקבועה לא הייתה והעובדת מטבח החליפה אותה. (2) היה עומס עצום במסעדה, המבקרים גם שאלו למה יש מעט עובדים"**. כלום יש בטענה זו כדי להוות "סיבה מספקת" לאי רישום התקבול? סבורני כי לאור התכלית העומדת מאחורי העיקרון בדבר רישום התקבול כדין, ובהתאם למבחני הפסיקה, יש להשיב על שאלה זו בשלילה.

20

59. בחוזר ניהול ספרים נאמרו דברים אלה:

22

"החלטת פקיד השומה על פסילת ספרי הנישום לפי סעיף 145ב' תעשה רק לאחר שפקיד השומה שקל היטב, בחן והשתכנע כי יש מקום לפסול את הספרים. הוראת ביצוע זו באה לקבוע כללים לגבי אופן הפעלת שקול הדעת של פקיד השומה ומסגרתה, על מנת למנוע מצב בו יובאו לבית המשפט מקרים של פסילת ספרים עקב אי רישום תקבול אשר יכלו למצוא פתרון במשרדי פקיד השומה מבלי לערב בהם את הערכאות השיפוטיות."

30

ובהמשך:

"הכלל המנחה בהפעלת שיקול הדעת במקרה של אי רישום תקבול יהיה כי סעיף 145ב יופעל רק באותם מקרים בהם אי הרישום בצרוף שאר הנסיבות מורה על אחת משתיים: קיים חשד כי הנישום ניסה להעלים מס. קיימת אצל הנישום שיטה לקויה של רישום התקבולים."

35



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 78188-01-23 שהין נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

1
2 60. ספק אם נסיבות אי רישום התקבול דנן, מעידות על ניסיון להעלים מס, ודומה כי
3 אף המשיב אינו ממקד את הנמקתו בעניין זה. במוקד ההכרעה בשאלה, האם ראוי
4 לפסול את ספרי המערער בשל אי רישום התקבול, עומדת, אפוא, השאלה האם אי
5 הרישום מעיד על שיטה לקויה של רישום תקבולים בעסקו של המערער. כפי שציינת
6 לעיל, גם התנהלות בתום לב אינה מעידה בהכרח על קיומה של "סיבה מספקת".
7 ההסבר שניתן על ידי המערער ומר אדרי, לפיו מדובר היה בשעת לחץ בקופה
8 ובעובדת בלתי מנוסה, אין בו כדי להניח את הדעת. ראשית, משום שאותה עובדת
9 כלל לא הובאה לעדות וגרסתה לא נשמעה ולא עמדה בפני חקירה נגדית. שנית,
10 העובדה כי היה עומס ולחץ בפעילות העסק, בוודאי אינה יכולה לשמש כסיבה
11 מספקת לאי רישום התקבול. על כל עסק להיערך לקראת אפשרות של עומס ולחץ
12 בפעילות, בוודאי כאשר מדובר בעומס צפוי וידוע המתרחש באופן קבוע בשעות
13 מסוימות של היום, ולדאוג לכך שגם במצבים ובזמנים אלה, יירשמו כל התקבולים
14 כדת וכדין. יתר על כן, על כל בעל העסק להיערך לקראת אפשרות של מחסור
15 בעובדים, ואף העדרה של הקופאית הקבועה אינו בבחינת סיבה מספקת לאי רישום
16 התקבול. מכאן שגם אם אקבל את גרסת המערער לפיה מדובר באירוע נקודתי
17 הנובע מטעות אנוש של עובדת בלתי מנוסה בשעת לחץ בקופה, אין בכך משום סיבה
18 מספקת לאי רישום התקבול.

19
20 61. התוצאה היא כי המערער לא רשם תקבול כדין **פעם אחת** בשנת 2018 (ולא פעמיים)
21 ולפיכך יש לפסול את ספריו לאותה שנה, אך לא לשתי שנות המס הנוספות. אעיר,
22 כי גם אם מצאתי באשר לביקורת הראשונה כי קיימים בה פגמים, ולפיכך כי אין
23 לפסול את ספרי המערער בשתי שנות המס הנוספות, עדיין אין מקום להתערב
24 בהחלטתו של המשיב כי בנסיבות העניין, ונוכח ממצאיו, אין להסתפק באזהרה. כמו
25 כן, לא מצאתי, כטענת המערער, כי קיים פגם בכל הנוגע למשלוח הודעת הפסילה.
26 לפי סעיף 238 לפקודה הודעה שנשלחה בדואר רשום תיחשב כמומצאת לאחר שישה
27 ימים מיום המשלוח (ראו גם בג"ץ 9090/16 מאיר טאו נ' מנהל רשות המיסים
28 (16.2.2017)). אף לא מצאתי ממש בטענת המערער באשר למסמך בו נרשם "תומכת
29 שומה" (נספח 7 לתצהיר רו"ח שלי), או לכך שבראש העמוד בדו"ח הביקורת השנייה
30 נרשם בכתב יד "תומך שומה". אין בכך כדי ללמד על פגם בהליך הביקורת,
31 ובממצאיה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 78188-01-23 שהין נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

השומה

1

2

3

62. סעיף 155 לפקודה קובע כדלקמן:

4

5 "חובת הראיה כי השומה היא מופרזת תהיה על המערער; אולם אם
6 המערער ניהל פנקסים קבילים, ובערעור על פי סעיף 130(ח) כאשר פנקסי
7 החשבונות בוקרו על ידי רואה חשבון וחוות דעתו על הדו"חות הכספיים על
8 פיהם היתה ללא הסתייגות או בהסתייגות שלדעת בית המשפט אין לה
9 נפקות לענין קבילות הפנקסים, חייבים פקיד השומה או המנהל, לפי הענין,
10 להצדיק את החלטתם."
11

12

12 63. נקבע בפסיקה כי הוראה זו טומנת בחובה שני נטלים שונים - נטל השכנוע, המוטל
13 על הנישום, ללא קשר לקבילות ספריו; ונטל ההצדקה, אשר מונח על כתפי המשיב,
14 במידה וספרי הנישום לא נפסלו. (ע"א 4493/12 צדוק ביבי נ' מדינת ישראל פקיד
15 שומה ירושלים 1 (13.4.2014)). משמצאתי כי היה מקום לפסול את ספרי המערער
16 לשנת 2018 אך לא לשנים 2016 ו-2017, עולה השאלה מה דינן של השומות לכל אותן
17 שנים.

18

19 64. לאחר שנתתי דעתי לחומר הראיות שבתיק ולטענות הצדדים, סבורני כי דין הערעור,
20 ככל שהוא נוגע לשומה גופה ובהתייחס לכל השנים, להידחות, שכן שומת המשיב
21 מוצדקת והיא עולה בקנה אחד עם הבדיקה הכלכלית שנערכה בעסקו של המערער,
22 כמו גם עם התדריך הכלכלי, המלמדים כי אחוז החומר הנגזר מדיווחיו של המערער
23 כלל אינו סביר.

24

25 65. אדגיש כי מסקנתי זו, המתייחסת, כאמור, לא רק לשומת שנת 2018 (בה נפסלו ספרי
26 המערער) אלא גם לשומה הנוגעת לשנות המס 2016 ו-2017, אינה מתעלמת מהכלל
27 לפיו על פקיד השומה לנקוט במשנה זהירות לפני שיפסול את סבירות הכנסות
28 הנישום המבוססות על ספרים קבילים שלא נפסלו (ראו: ע"מ 15-01-64141 מסעדת
29 וסטקיית סימה בע"מ נ' מדינת ישראל (24.1.2017)).

30

יש לזכור כי –

31

32

33 "כאשר השאלה שבמחלוקת היא שאלה פנקסית, והספרים לא נפסלו, מוטלת
34 על פקיד השומה החובה "להצדיק" את השומה שהוצאה. לצורך הרמתו של
35 נטל ה"הצדקה", "אין חובה על המשיב להוכיח על-ידי ראיות מדויקות,



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 78188-01-23 שהין נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

1 ששומתו היא אכן מדויקת לחלוטין" (...) "נטל ההצדקה" אינו משתווה לנטל
2 השכנוע המוטל על הנישום להראות כי השומה מופרזת (...). נטל ה"הצדקה"
3 אף אינו מגיע כדי "חובת הראיה" (...) בנוסף, נטל השכנוע נותר על כתפי
4 הנישום (...). זאת, שכן כאמור בין אם נפסלו הספרים ובין אם לאו, על פי סעיף
5 155 לפקודה, נטל השכנוע להוכיח כי השומה שהוצאה לפי מיטב השפיטה
6 היא מופרזת, מוטלת על הנישום ואין מדובר בנטל קל... (עניין שווארמה א.ש.
7 , פסקה 31; ההפניות הושמטו).
8

9 66. וכיוצא בכך נאמר בע"מ 16960-09-11 וערי נ' פקיד שומה ירושלים (20.6.2012):

10
11 "ספריו של המערער לא נפסלו, ואולם קיומה של מערכת ספרים תקינה אינה
12 ערובה להיותה שיקוף מוחלט ונאמן של הכנסות הנישום. הוראות ניהול
13 ספרים נועדו בין היתר ליצור מערכת של בקרה ופיקוח נוחה וקלה יחסית, הן
14 עבור הנישום והן עבור המשיב למניעת זליגת הכנסות והוצאות. מטעם זה
15 ספרים תקינים יוצרים חזקה לתקינות הדיווח וההכנסות אך אין בכך כדי
16 לפטור את המשיב, וודאי לא למנוע ממנו את בדיקת סבירות התוצאה העסקית
17 העולה מהספרים..."
18

19 67. היטיב לסכם את ההלכות בעניין זה בית המשפט בע"מ (ירושלים) 29495-06-20
20 מרוואן גית נ' פקיד שומה ירושלים 2 (26.12.2024) (פסקאות 31-30), לאמור:

21
22 "בפסיקה נקבע כי הוראה זו טומנת בחובה שני נטלים שונים: נטל השכנוע,
23 המוטל על הנישום (המערער), ללא קשר לקבילות ספריו; ונטל ההצדקה,
24 המונח על כתפי המשיב, במידה וספרי הנישום לא נפסלו (ע"א 4493/12 ביבי
25 נ' פ"ש ירושלים (13.4.14) (להלן: "עניין ביבי"); ע"א 5324/05 שחאדה נ'
26 פ"ש עכו (9.8.09) (להלן: "עניין שחאדה"); ע"א 6743/03 תחנת שירותי רכב
27 רוממה חיפה בע"מ נ' פ"ש חיפה (28.7.05))."
28

29 כאשר נדרש המשיב להצדיק את החלטתו להוציא שומה לפי מיטב השפיטה,
30 אין חובה על המשיב להוכיח על ידי ראיות מדויקות, ששומתו מדויקת
31 לחלוטין (ע"א 4230/00 רצון נ' פ"ש נתניה, פסקה 6 (29.9.03) (להלן: "עניין
32 רצון"). המשיב נדרש להוכיח כי השומה מוצדקת, על ידי שימוש במבחני
33 עזר, כמו השוואת השומה לתוצאות עסקיות של שנים קודמות, השוואה
34 לעסקים אחרים מאותו סוג, היזקקות לתדריכים כלכליים, לביקורת בעסק
35 ועוד (עמ"ה 1318/04, 1181/02 בגים נ' פ"ש גוש דן (15.5.07) (להלן: "עניין
36 בגים"); עמ"ה 1026/98 פתח ואח' נ' פ"ש רמלה, מסים יז/ח (10/2003) ה-
37 (17) (להלן: "עניין פתח")."
38

39 68. כאמור, סבורני כי המשיב עמד בחובת ההצדקה בהוצאת השומה לכל השנים
40 הרלוונטיות, לרבות שנות המס 2016 ו-2017, וזאת בהתבסס על הבדיקה הכלכלית
41 שבעסק ועל התדריך הכלכלי. ואכן, על פניו ניכר, כי מעבר לטענות כלליות ובלתי



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 78188-01-23 שהין נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

1 מבוססות הנוגעות לשומה, ובעיקר לעורכי השומה ולמניעיהם (כגון שהכלכלנית
 2 חסרת ניסיון בתחום הקולני, שהשומה שימשה כ"אמצעי איום", ו"כפעלול
 3 אקרובטי משהו", שהבדיקה הכלכלית נועדה "לייצר מסך עשן" וכדומה), המערער
 4 לא התמודד באופן ענייני עם ממצאי הבדיקה הכלכלית. המערער לא הגיש חוות דעת
 5 כלכלית מטעמו ועדותו של יועץ המס מטעמו, אשר ניסה להתמודד עם ממצאי
 6 הבדיקה הכלכלית, הייתה רצופה הנחות שגויות והותירה בי רושם כי לא ניתן
 7 להסתמך עליה. טענתו, שדומה כי היא העיקרית והמרכזית, לפיה לא ניתן לקבוע
 8 שומה לשנות המס שבערער, על סמך בדיקה שנערכה בשנה מאוחרות יותר, לא
 9 גובתה בראיות כלשהן ונאמרה בעלמא. כך במיוחד לאחר שאישר בפני עורכי
 10 הבדיקה (נספח א' לדוח), כי "מהות העסק והתנהגות העסק אותו דבר לאורך כל
 11 השנים".

12
 13 69. כאן כבר המקום להעיר, כי במהלך דיון ההוכחות התבקש העד מטעם המשיב, רו"ח
 14 שלי, להתמודד עם טענה מרכזית זו של המערער בדבר השוני הקיים בפעילות העסק
 15 במהלך השנים, וסבורני כי תשובותיו בעניין זה הניחו את הדעת (פרוטוקול, עמ' 146
 16 ש' 1 – עמ' 147 ש' 8):

17
 18 **כב' הש' בורנשטיין:** אני רוצה רק להבין. אז לאדוני יש את המחירים של ה-22,
 19 יש לו את המחירים של 17, אבל הוא אומר אחוז החומר
 20 הוא רווחיות, לצורך העניין היא אמורה להיות דומה או
 21 קרובה לשני ולכן אני לא צריך לבדוק את המחירים של 17.
 22 מספיק לי לבדוק את המחירים של 22 ולבדוק את העלויות
 23 של 17 ולהכפיל.

24 **העד, מר שלי:** נכון, אדוני.
 25 **כב' הש' בורנשטיין:** כן. השינוי בעלויות אמור להיות, אם כך לפי מה שאדוני
 26 אומר, הוא כמו השינוי במחירים. זה בדקתם? למשל
 27 שהעלויות בשנת 17 הם עלו באותה מידה מ-17 ל-22, כמו
 28 שעלו המכירות מ-17 ל-22. זאת בדקתם למשל?

29 **העד, מר שלי:** כן, כן. זה בקירוב מאוד מאוד קרוב. כמו שאמרתי לך, יש
 30 לי פה למשל את הכמה עלה לו השתייה בשנת 16 ויש לי
 31 במשרד גם כמה עלתה לו השתייה בשנת 20.
 32 **עו"ד פרידמן:** לא שתייה, שווארמה. לא שתייה, זו חוכמה מאוד קטנה
 33 להתעסק עם השתייה.

34 **כב' הש' בורנשטיין:** בוא נדבר על החומר גלם העיקרי שזה הבשר.

35
 36

37 **העד, מר שלי:** יש לי פה כמה הוא קנה בשר, כמה הוא קנה בשר.
 38



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 78188-01-23 שהין נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

- 1 כב' הש' בורנשטיין: כן.
 2 העד, מר שלי: אז הוא קנה את הבשר ב-27 שקל לקילו, שיפוד השמן עוף
 3 פלטה פלוס שומן כבש מהדריין.
 4 כב' הש' בורנשטיין: באיזה שנה?
 5 העד, מר שלי: זה בשנת סוף 16, דצמבר 16.
 6 כב' הש' בורנשטיין: כן.
 7 העד, מר שלי: ובספרים, בשנת 20, רואים שיש עליה. זה כאילו יש שם,
 8 כב' הש' בורנשטיין: עליה באותו אחוז?
 9 העד, מר שלי: פלוס מינוס כן.
 10 עו"ד פרידמן: פלוס מינוס כמה?
 11 העד, מר שלי: כמו המחיר שהוא העלה. אני מזכיר שזה עלות, הרווח
 12 שאנחנו בודקים עם האחוז חומר זה רווח גולמי. זה לפני
 13 הוצאות של מסעדינית או מלצרית.
 14 כב' הש' בורנשטיין: זה חלק מהבדיקות שנעשו להראות שהעלייה בעלות
 15 החומרים היא זהה או דומה לעליה,
 16 העד, מר שלי: מאוד מאוד דומה.
 17 כב' הש' בורנשטיין: בתמורה שמתקבלת עבור המכירות?
 18 העד, מר שלי: כן. לא בכל לאפה שווארמה או בדיוק כמו פיתה שווארמה
 19 או כמו מנת קבב, אבל כשאתה עושה ממוצע ואתה רואה
 20 את זה, זה מאוד מאוד קרוב.
 21
 22 70. ואכן, הנחה סבירה היא כי גם אם חל שינוי במחירים, העסק עדיין שומר על
 23 הרווחיות שלו, וממילא כי אחוז החומר באותו עסק נותר דומה במהלך כל השנים.
 24 יתר על כן, נראה כי צודק המשיב הטוען (ראו עדות בנמו בעמ' 66 לפרוטוקול, ש' 20
 25 – 25), כי לצורך עריכת תחשיב כלכלי של אחוז החומר, הרי שמלבד עלות החומר
 26 (במקרה זה – הבשר) ומחיר מכירת המנה, יש לדעת מה כמות הבשר שהוכנסה לכל
 27 מנה. נתון זה אינו קיים לגבי מנות שנמכרו בשנים הקודמות, ולפיכך הנתון הקרוב
 28 ביותר הוא זה המתקבל בעת הבדיקה, והמערער, כאמור, לא הציג כל ראיה התומכת
 29 בעמדתו כי חל שינוי מהותי באחוז החומר בשנה שבה נעשתה הבדיקה, לעומת אחוז
 30 החומר בשנות המס הרלוונטיות.
 31
 32 71. לא מצאתי בסיס לטענות המערער בדבר חוסר תום לבו של המשיב במסגרת הליכי
 33 השומה, ובכלל זאת בשל הצעות הפשרה שהוצעו לו ושלא התגבשו לכלל הסכם, מה
 34 גם שעל פי הדין לא היה מקום להציג בפני בית המשפט. על פניו נראה, כי השומה
 35 שהוצאה למערער מבוססת על ממצאים אובייקטיביים ועל ביקורת מקצועית
 36 שנערכה בעסקו. העובדה כי למערער טענות שונות כלפי השומה, ובכלל זאת כי היה
 37 על עורכת הביקורת להגיע למסקנה אחרת, או כי היה עליה לתת דעתה לנתונים
 38 רלוונטיים נוספים, אין פירושה כי השומה נערכה בחוסר תום לב, או מתוך כוונה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 78188-01-23 שהין נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

- 1 זדונית. כך גם אין לייחס כוונת זדון למשיב שהציע למערער לסיים את ההליך
2 בפשרה בסכומים הנמוכים מאלו שנקבע בשומה, ואין לראות בשומה כ"מימוש
3 האיום" כנטען על ידי המערער. כך דרכו של משא ומתן לפשרה, כאשר כל צד שוקל
4 את הסיכונים והסיכויים בעמדתו, כמו גם את היתרונות הגלומים בהסכם פשרה,
5 בחסכון במשאבים שיפוטיים ואחרים.
- 6
- 7 72. כאמור, השומה שערך המשיב מתבססת על ממצאי הבדיקה הכלכלית הספציפית
8 שנערכה למערער, ולמעשה היא אף עולה בקנה אחד עם התדריך הכלכלי, למרות
9 שהמשיב חזר והדגיש כי השומה אינה מסתמכת על התדריך הכלכלי, נוכח העובדה
10 כי נערכה בדיקה פרטנית בעסק (עדות רו"ח שלי, עמ' 136 ש' 16). בהקשר זה אציין
11 כי אכן, בדיקה כלכלית ספציפית עדיפה על תדריך כלכלי המבוסס על המקובל בענף
12 הרלוונטי, אולם גם מקום שבו נערכת בדיקה כלכלית בעסק עדיין קיימת חשיבות
13 לתדריך הכלכלי של הענף הרלוונטי. התדריך יכול לשמש ככלי לאישוש ממצאי
14 הבדיקה הכלכלית, להפרכתה או לביצוע התאמה כזו או אחרת בממצאיה. ואכן,
15 ההלכה הפסוקה מייחסת חשיבות לתדריך הכלכלי, ונראה כי אין מקום להתעלם
16 ממנו בלא להציג נימוק ממשי לכך, כגון שקיימת טעות יסודית בתדריך, או שהעסק
17 הנבדק שונה באופן מהותי מהעסקים האחרים המשתייכים לאותו ענף (ראו ע"א
18 435/78 **יעקב רוזנשטוק נ' פקיד שומה רחובות**, לה (4) 633 (1981)).
- 19
- 20 73. בעיקרו של דבר, לא מצאתי שקיים פסול כלשהו בכך שהבדיקה בעסקו של המערער
21 נערכה על ידי מי שעומדת מאחורי התדריך הכלכלי, גב' בנמו. אך סביר וטבעי הוא
22 שהמשיב ייעשה שימוש לצורך עריכת הבדיקה הכלכלית באנשי מקצוע המתמחים
23 בתחום שבו נערכת הבדיקה, ואין זו הפעם הראשונה שגב' בנמו (בוגרת החוג
24 לכלכלה וסטטיסטיקה מהאוניברסיטה העברית ובעלת תואר שני במנהל עסקים
25 בהתמחות במסים; ראו גם: ע"מ (י-ם) 141/08 **צדוק ביבי נ' פקיד שומה ירושלים**
26 1 (22.4.2012)) עורכת בדיקה כלכלית בענף המסעדות, והשומה שיצאה בעקבות כך
27 אף נדונה במסגרת כמה ערעורי מס. העובדה כי קיים מתאם בין ממצאי הבדיקה
28 ובין התדריך הכלכלי, יכולה ללמד על איכות הבדיקה ו/או איכות התדריך, לא פחות
29 מהאפשרות, שנטענה על ידי המערער ללא כל סימוכין, כי תוצאות הבדיקה היו
30 מכוונות מראש על מנת להתאימן לתדריך, בבחינת "יריית החץ וסימון המטרה
31 לאחר מכך".



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 78188-01-23 שהין נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

הבדיקה הכלכלית

- 1
2
3 74. כאמור, בעבר כבר נדונו מספר ערעורי מס שבהם עמדו על הפרק שומות לפי מיטב
4 השפיטה שהוצאו לעסקים בענף המסעדות. בחלק מערעורי מס אלה העידה מטעם
5 המשיב הגב' בנמו וזאת בעקבות הבדיקה הכלכלית שהיא עצמה ערכה בעסק
6 הרלוונטי (ראו ע"מ (חי') 809/08 **מסעדת החוף המערבי מוברשם בע"מ נ' פ"ש**
7 **חיפה** (5.9.2011); ע"מ (י-ס) 141/08 **ביבי ואח' נ' פ"ש י-ס 1** (22.4.2012); עמ"ה (י-
8 ס) 7075/03 **משה סמי נ' פקיד שומה ירושלים** (26.5.2013). בכל המקרים הנ"ל
9 נערכה הבדיקה במקום העסק בצורה דומה. המנות נרכשו, רכיביהן נשקלו, הובא
10 בחשבון הפחת הנוצר בתהליך הכנתן, ובסופו של דבר, ותוך שימוש בכלי עזר מקובל
11 של "מנות ממוצעות", הובאה המסקנה באשר ל"אחוז החומר". בהתאם לכך,
12 ולאור הנתונים שהיו בידי המשיב בדבר עלות חומרי הגלם בעסק, נערכה השומה
13 ובה נקבע מהי הכנסתו הלא מדווחת של המערער. לאחר שנתתי דעתי לאופן שבו
14 בוצעה הבדיקה במקרה דנן, הגעתי למסקנה לפיה עמד המשיב בנטל המוטל עליו
15 להצדיק את השומה.
16
17 75. לא מצאתי בסיס לנטען על ידי המערער בדבר הצורך להציג דו"ח איפוס וכיול של
18 המשקל. כפי שהעידה הגב' בנמו, המשקל מאופס ומכויל אחת לשנה, והיא אף
19 הציגה למערער את המדבקה המעידה על כך בעת הביקורת. גב' בנמו הסבירה כי אין
20 גם דרישה לביצוע בדיקות באמצעות משקל בקרה, ודי בכך שהמשקל שבו השתמשה
21 היה מכויל ומאופס כראוי (ראו עדות גב' בנמו, פרוטוקול, עמ' 57 ש' 13 – עמ' 58 ש'
22 6). לא למותר לומר, כי טענות המערער בעניין זה נטענו בעלמא ולא הוצגו על ידו
23 ראיות כלשהן התומכות בהן. יתר על כן, וכפי שכבר נקבע בפסיקה, רשות המסים
24 אינה מחויבת להציג בסיס מדעי מדויק על מנת להצדיק את שומתה ועל מנת להעביר
25 את הנטל לנישום להוכיח אחרת. על השומה להיות שומה סבירה, הגיונית ומנומקת
26 המבוססת על נתונים רלוונטיים שיש בידי עורך השומה, אם ממצאי הבדיקה
27 הכלכלית בעסק, ואם התוצאה העסקית המקובלת בענף, או שילוב של שני אלה.
28
29 76. גב' בנמו פירטה בתצהיר מטעמה את האופן שבו ערכה את הבדיקה הכלכלית בעסקו
30 של המערער (סעי' 8 – 36). תחילה, היא ועובד מטעמה רכשו ממגוון המנות בעסק, הן
31 במסעדה (בצלחת) והן בדלפק. גב' בנמו הסבירה כי לצורך קביעת אחוז החומר



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 78188-01-23 שהין נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

1 הסתייעה בכלי עזר המכונה "מנות ממוצעות". מנות אלו הורכבו ממנה עיקרית
2 ושתיה, שנבחרו ממגוון המנות המוצעות בבית העסק, וכן הובאו בחשבון התוספות
3 המוגשות לצד המנות. על מנת לקבוע את שיעור הפחת בצלייה, נשקלו מנות בשר
4 שהוצאו מהמקרר בטרם הכנתן והגשתן ללקוחות (נמצא שפחת צלייה עומד על
5 שיעור של 25%). כאן אעיר, כי לא מצאתי בסיס כלשהו לטענת המערער לפיה היה
6 על המשיב להביא בחשבון גם את פחת ההפשרה; כפי שהעידה גב' בנמו (פרוטוקול
7 עמ' 64 ש' 23), המערער אינו רוכש בשר קפוא. לא למותר לומר כי המערער לא סתר
8 טענה זו, והיא אף מתיישבת עם האמור על ידו בנספח א' לדוח הבדיקה. עלות חומרי
9 הגלם, שממנה ניתן לגזור את אחוז החומר, התבססה על חשבוניות הרכישה, תוך
10 עריכת שקלול של המחירים לתקופה של שלושה חודשים טרם הבדיקה. השוואת
11 עלות חומרי הגלם למחיר המכירה של המנה, גזרה, כאמור, את אחוז החומר
12 הממוצע למנה, הן של המנות הנמכרות במסעדה (22.45%) והן של המנות הנמכרות
13 בדלפק (27.31%). כמו כן, נערכה בדיקה באשר ליחס בין מחזור המכירות במסעדה
14 לעומת המכירות בדלפק. נמצא כי יחס זה עומד על כ-14% (מסעדה) וכ-86% (דלפק).
15 בהתאם ליחס זה אף נקבע יחס מכירת השתייה.

16
17 בהמשך, ועל בסיס היחס הנ"ל, הוכפל שיעור המכירות במסעדה ובדלפק, בשיעור
18 אחוז החומר הממוצע שנקבע לכל אחת מהן, והתקבל אחוז חומר משוקלל (כללי)
19 העומד על שיעור של 0.2662. לשיעור זה הוסף פחת כללי (תבלינים, החזרת מנות
20 וזריקת מנות, שינויים עונתיים במחיר הירקות וכ"ו) בשיעור של 20% (זאת מעבר
21 לשיעור פחת הצלייה של 25%) ונמצא כי אחוז החומר הסופי עומד על 0.3195 שעוגל
22 כלפי מעלה ל-33%. ממצא זה הוא העומד ביסוד השומה, וכאמור הוא אף עולה
23 בקנה אחד עם המקובל בענף בהתאם לתדריך הכלכלי. נתון זה אף נתמך בביקורת
24 הכמותית שנערכה לעסק, לפיה נמצא, על בסיס כמות הקניות, ותוך בדיקת משקל
25 הבשר בכל סוג מנה, כי המחזור הצפוי עולה על המחזור המדווח (ראו נספח ו'
26 לתצהיר גב' בנמו).

27
28 77. כאמור, לא מצאתי בסיס לטענת המערער באשר לשוני הקיים לכאורה בין השנה
29 שבה בוצעה הבדיקה ובין שנות המס הרלוונטיות. ההנחה היא כי קיימת עקביות
30 ויציבות בחיי העסק, בוודאי כאשר מדובר בעסק שאינו חדש (ובמקרה דנן – גם



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 78188-01-23 שהין נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

- 1 בעסק המשותיך לרשת ידועה ומוכרת הפועלת שנים רבות), ולפיכך רשאי פקיד
2 השומה להחיל את ממצאיו בשנת מס מסוימת גם על שנים אחרות.
3
4 78. לעומת הבדיקה שנערכה על ידי גב' בנמו והשומה שיצאה בעקבותיה, ניכרים קשיים
5 רבים בעמדה שהוצגה על ידי מר אדרי בתצהירו ובעדותו. כך למשל, לא מצאתי
6 בסיס להבחנה שהוא ערך בין "אחוז החומר" לבין "עלות המכר" או "הרווח
7 הגולמי", הבחנה שנדמה כי ביקשה להתמודד עם העולה מתוך הדוחות הכספים של
8 העסק בשנות המס הרלוונטיות (ראו עדותו בעמ' 9 ש' 16 – עמ' 10 ש' 22; עמ' 12 ש'
9 25 – 32; עמ' 14 ש' 12 – 27)). כך לא מצאתי בסיס לטענתו לפי התדריך הכלכלי,
10 הקובע את אחוז החומר המקובל בענף, מתייחס לבשר בלבד (עמ' 16 ש' 36-18).
11 וכיוצא בכך, נראה כי צודק המשיב בטענתו כי בחישוביו, מר אדרי אינו מבחין בין
12 הבשר לפני הצלייה ובין בשר לאחר הצלייה, באופן שמביא אותו למסקנה כי מכל 1
13 ק"ג בשר פרגית ניתן להכין 2.36 מניות שווארמה (ולא שלוש מנות לפי החישוב
14 הנכון), וכי מסך כמות הבשר שנרכשה בשנת 2017 לאחר צלייתו, ניתן להכין רק כ-
15 50,000 מנות, בשעה שהחישוב הנכון מראה כי ניתן להכין כ-65,000 מנות, וזאת בין
16 אם נביא בחשבון את כמות הבשר לפני הצלייה (כ-21,000 ק"ג) ונחלקה במשקל בשר
17 ממוצע במנה לפני צלייה (0.3178), ובין אם נביא בחשבון את כמות הבשר לאחר
18 הצלייה (כ-15,500 ק"ג) ונחלקה במשקל בשר ממוצע במנה לאחר הצלייה (0.2383)
19 ק"ג). (ראו סעיף 9.4 לתצהיר וכן חקירתו הנגדית בעמ' 42 ש' 6 – עמ' 44 ש' 30).
20 ממילא, לא עלה בידי המערער לסתור אף את הבדיקה הכמותית שערך המשיב על
21 מנת לתמוך במסקנות הבדיקה הכלכלית באשר לאחוז החומר.
22
23 79. אוסיף, כי במהלך דיון ההוכחות ביקשתי לבחון באמצעות גב' בנמו את סבירותה
24 של שומת המשיב תוך התמקדות במוצר אחד הנמכר בעסקו של המערער, המהווה
25 לפי ממצאי הבדיקה כ-80% עד 90% ממחזור המכירות – שווארמה בפיתה ושתייה
26 – וזאת על בסיס נתוני שנת 2017 ומתוך ההנחה הסבירה כי המערער נוהג בעקביות
27 בעסקו (ראו פרוטוקול, עמ' 86 ש' 14 – עמ' 91 ש' 12). לצורך כך הובא בחשבון כמות
28 הבשר הצלוי שנרכש (15,000 ק"ג), מספר המנות שניתן לייצר מאותה כמות
29 (בהתחשב במשקל הממוצע של הבשר בפיתה, כעולה מנספח ד' לתצהיר גב' בנמו)
30 ועל יסוד ההנחה, שלא נסתרה, כי המערער מכר באותה שנה מנה שווארמה בפיתה
31 בכ-30 ₪. ההכנסה (ברוטו) ממכירת מנות אלו מסתכמת לסך של כ-2,400,000 ₪,



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 78188-01-23 שהין נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

1 כאשר בתוספת ההכנסה ממכירת השתייה (כמיליון ₪) מגיעה לסך של כ-3,400,000
2 ₪. סכום זה לבדו עולה באופן משמעותי על הסכום המוצהר על ידי המערער באותה
3 שנה (כ-2,550,000 ₪), ולפיכך הקביעה בשומה כי המחזור הכולל לאותה שנה (הנובע
4 גם ממכירת מוצרים נוספים) עומד על סך של כ-3,847,000 ₪ - נראית על פניה
5 סבירה.

6

7 80. למותר לומר כי טענת המערער לפיה משמעות השומה היא העלמת הכנסות בסכום
8 "דמיוני" של 5,000 ₪, אין בה כדי כשלעצמה כדי לשלול את סבירותה של השומה.

9

10 81. לאור כל האמור לעיל, הגעתי לכדי מסקנה כי המשיב עמד בנטל להצדיק את שומתו.
11 מנגד, המערער כשל להוכיח כי השומה אינה מוצדקת, וכי בידיו ראיות משכנעות
12 הסותרות את ממצאי המשיב בבדיקה הכלכלית שערך באשר לאחוז החומר בעסקו.

13

14

סוף דבר

15

16 82. הערעור, ככל שהוא נוגע לפסילת הספרים לשנת 2018 וככל שהוא נוגע לשומה –
17 נדחה. הערעור, ככל שהוא נוגע לפסילת הספרים לשנים 2016 ו-2017 – מתקבל.

18

19 83. המערער יישא בהוצאות המשיב בסך של 20,000 ₪ שישולמו בתוך 30 יום, שאם לא
20 כן יישאו הפרשי הצמדה וריבית החל מהיום ועד למועד התשלום בפועל.

21

22

ניתן לפרסם את פסק הדין.

23

24

ניתן היום, ט"ז ניסן תשפ"ו, 03 אפריל 2026, בהעדר הצדדים.

25

שמואל בורנשטיין, שופט

26

27