

בתי המשפט

עמה 001023/02		בית משפט מחוזי תל אביב-יפו	
תאריך: 28/12/2004		שופט: אלטוביה מגן	בפני:

בעניין: 1. גזית אריק
2. גזית רונית
ע"י ב"כ עו"ד יוסי רומנו
נגד
המערער/ת

פקיד שומה רחובות
ע"י ב"כ עו"ד קרן יזדי – פרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)
המשיב
שלא בנוכחות הצדדים
נוכחים:

החלטה

המערער מבקש כטענה מקדמית, לבטל השומה לשנת 1996 שהוצאה על פי סעיף 147(א)(1) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], תשכ"א-1961(להלן-הפקודה) הואיל והשימוש בסעיף, כלשון הבקשה, נעשה שלא כדין:

147. סמכות הנציב לעיין ולתקן

(א)

(1) הנציב רשאי, ביזמתו הוא או לבקשת הנישום, תוך התקופה המסתיימת כתום שנה לאחר התקופות שנקבעו בסעיפים 145(א) או 152(ג), לפי המאוחר, או תוך שש שנים מיום שנעשתה לנישום שומה לפי סעיף 145(ב), לפי הענין, לדרוש את הפרוטוקול של כל הליך לפי פקודה זו שנקט פקיד שומה, ומשקיבל את הפרוטוקול רשאי הוא לערוך כל חקירה שתיראה לו, או להביא לעריכת חקירה כאמור, ורשאי הוא, בכפוף להוראות פקודה זו, ליתן בענין זה כל צו שייראה לו.

(2) ...

(3) ...

(ב) צו לפי סעיף קטן (א) יינתן על ידי הנציב או על ידי מי שהוסמך לכך על ידי, ושומה שנעשתה בעקבות צו שניתן כאמור, דינה לענין ערעור כדין הצו.

(ג) לא יינתן צו לפי סעיף קטן (א) המגדיל את השומה אלא לאחר שניתנה לנישום הזדמנות סבירה להשמיע טענותיו.

(ד) צו לפי סעיף קטן (א) המגדיל את השומה, דינו לענין ערעור, כדין צו לפי סעיף 152(ב).

(ה) צו לפי סעיף קטן (א) המקטין את השומה, שניתן לפני תום המועד להגשת ערעור על השומה, אך לפני שהוגש ערעור, לא תהיה לנישום עוד זכות לערער על אותה שומה, אלא רשאי הוא לערער על הצו כאילו היה צו לפי סעיף 152(ב).

(ו) ניתן צו לפי סעיף קטן (א) לאחר שהוגש ערעור על השומה אך בטרם נסתיימו ההליכים בערעור, ידונו בו כאילו היה ערעור על הצו.

טענות המבקש:

1. מר שמעון כהן מי שהורה על פתיחת השומה, מונה לפעול כסגן נציב לתפקיד זה אד הוק ולצורך הפעלת הסמכות שבסעיף 147 ואינו סגן נציב כלל. הפקודה מציינת מפורשות כי רק הנציב או סגן הנציב מוסמכים לפעול על פי סעיף 147 וזאת משום הכוח הרב הגלום בהפעלת הסעיף וכלשון ב"כ המבקש: "נוכח היותו סעיף דרקוני". האצלת סמכויות לכל דכפין הופכת את סעיף 147, שהוא סעיף יחודי, לכלי עבודה יומיומי בידי המשיב. במצב דברים זה האזרח אינו יכול להניח לעולם כי מעשה השומה הסתיים.
2. סגן הנציב אשר מונה על ידי שר האוצר, אינו מוסמך להאציל סמכות משנית לצורך הפעלת סעיף 147.
3. פעולות פתיחת השומה בוצעו שלא בידי מי שהוסמך לבצען. מר כהן האציל סמכויות שלא כדין לרכזת הגב' ארזה עובדיה ולמפקחת הגב' איילה מועלם אצל פקיד שומה רחובות, לבצע כל פעולה הנדרשת לצורך הוצאת צו חדש. הסמכות שבסעיף 147 נועדה לבקר את ההליך השומתי הקודם. השבת הטיפול בשומה החדשה לידי אותם גורמים שהיו מעורבים בהליכים קודמים, חוטאת למטרת הביקורת הגלומה בסעיף.
4. שקול הדעת בפתיחת השומה מכוח סעיף 147 היה מוטעה והופעל תוך הפרת העקרונות המחייבים רשות מנהלית. המשיב מאמץ, לגישת המערערים, את נתוני המחלקה הכלכלית מטעמו מבלי ליישם כראוי על נתוני עיסקה הקונקרטי של

המערערת, לרבות התייחסות לאופי עיסקה, ביקורות קודמות בעסק, השוואת נתונים לעסקים אחרים דומים. אליבא המערערים נעשתה הפעלה אוטומטית של נתוני המחלקה הכלכלית ולמעשה לא הופעל שקול דעת. השומה נבנתה לא בזהירות הראויה, כלשון ב"כ המערערים המלומד, ומבלי להביא בחשבון נתונים שהעלו המערערים בפני המשיב.

5. הוצאת הצו החדש הינה מוטעית נוכח העובדה כי התוצאה הסופית של הצו זהה לשומה שקדמה לו. נימוקי פתיחת השומה היו ממצאי חקירה פלילית שנערכה למערערת אך עיון בשומה החדשה מעלה כי אין בה התייחסות לממצאי החקירה. המערערים מכירים בכך כי הצו החדש איפשר הוצאת שומה בספרים פסולים הואיל והפסילה הפכה חלוטה לאחר הוצאת השומה הקודמת.

6. השומה החדשה לא נומקה כדבעי. פקיד השומה לא פירט כיצד נבנתה השומה החדשה וממה הורכבו הסכומים הנקובים בה.

7. נמנעה מהמערערים "זכות שימוע" טרם הוצאת השומות. זכות זו, אליבא המערערים קיימת בכל שלב של הפעלת הסמכות מכוח סעיף 147. הן בשלב בחינת ההליך השומתי הקודם, קודם קבלת ההחלטה לפתוח את השומה והן בשלב בניית השומה החדשה. על אף שהמערערים הוזמנו הן בשלב שנשקלה האפשרות לפתוח את השומה ונתבשרו על כך תוך שניתנת להם הזדמנות להגיב והן בשלב שבו הוגדלה השומה ונוהל אז משא ומתן, הרי שאין בכל אילו כדי לצאת חובת "זכות השימוע" הואיל וטענותיהם לא נענו.

עמדת המשיב:

1. המערערים היו בעלי שני גני ילדים, כשלכל אחד מן הגנים רשום על שם אחד מבני הזוג ובהתאם שויכה ההכנסה למי מהם בחישוב נפרד. בביקורת שנערכה בספרי העסק נתגלתה חוסר סבירות בין כמות הילדים המוצהרת והמחזור המוצהר, לבין כמות העובדים המועסקים בפועל. מבדיקת השוואת הצהרות ההון ליום 31.12.93 וליום 31.12.97 נמצאו הפרשי הון בלתי מוסברים בסכום של 394,671 ₪. ממצא זה שימש טענה חלופית בבניית השומה שהוצאה בעקבות ממצאים אילו ביום 25.10.2001. בביקורת ניהול ספרים נמצאו ליקויים מהותיים: אי שמירת ספר תלמידים, אי רישום פרטי תקבול ואי רישום פרטי ילדים. בעקבות ליקויים אילו הוצאה פסילת ספרים לפי סעיף 130(ג) לפקודה- לאחר הוצאת השומה האמורה. לאחר הגשת הערעור לבית משפט זה, נערכה על ידי מחלקת חקירות של מס הכנסה חקירה נגד המערערים. בחקירה זהו נתגלו ממצאים המעידים כי המערערים לא דיווחו על חלק נכבד מההכנסות שהפיקו מהעסקים האמורים דלעיל. בעקבות הממצאים ועל בסיס הודאות המערערים בחקירה כי לא רשמו הכנסות בשנים 1996

עד 2000, הוזמן ב"כ המערערים למר שמעון כהן, שהינו המוסמך לפתוח שומה על פי סעיף 147 לפקודה וזאת טרם ההחלטה לפתוח את השומה (הודעה על מינוי רו"ח שמעון כהן, כסגן נציב לענין סעיף 147 צורפה לתצהירו של מר כהן). לאחר הפגישה, החליט מר כהן ביום 28.10.2002, להורות על פתיחת השומה לשנת 1996. עוד החליט מר כהן להסמיק את גב מועלם - מפקחת ואת הגב' עובדיה - רכזת, לערוך כל חקירה הנוגעת לענין האמור וכן והוציא כל צו הנובע מכך. (כתב ההסמכה של הללו צורף לתצהירו של כהן). ביום 28.10.2002, התקיימה פגישה עם ב"כ המערערים והוסבר על כוונת המשיב לפעול כדלקמן: א. להוציא צו חדש לשנת המס 1996 המתבסס על ממצאי החקירה. ב. להטיל את הסקנציות מכוח סעיף 33(ב), עקב אי הוצאת שומה בספרים בלתי קבילים. ג לבצע חישוב מאוחד של בני הזוג. ביום 10.11.2002 ניתן לנציג המערערים להשמיע בפני המפקחת והרכזת את טענות המערערים באשר לאמור לעיל (צורף פרטיכל הישיבה לתצהיר המפקחת). לאחר שנשמעו ונשקלו, אליבא המשיב, טענות המערערים, החליט המשיב ביום 19.10.2002 להפעיל את סמכותו ולהוציא שומה בצו על פי סעיף 147 לפקודה: להוציא צו חדש לשנת 1996 תוך שהשומה תוצא בספרים בלתי קבילים ומשכך להטיל את הסנקציות הקבועות בסעיף 33(ב) וכן לחשב בחישוב מאוחד את הכנסות בני הזוג.

2. על פי לשון סעיף 147(ו) לפקודה הופך הערעור שהוגש על ידי המערערים בקשר עם השומה הקודמת לערעור על הצו והשומה מכוח סעיף 147. ראה עמ"ה 139/97 **מרכז העיר השקעות טרנסגלובליות בע"מ נ. פקיד שומה ירושלים**, מיסים יד/3, ה- 66 וכן עמ"ה 91/94 ו 92/94 **אליהו מזרחי ואח' נ. פקיד שומה חיפה**, מיסים יג/3 עמ' ה-95 בעמ' ה- 103.

3. הסמכות להפעיל את סעיף 147 נתונה בידי הנציב או סגנו וכן בידי מי שהוסמך לכך על ידי כקבוע בסעיף 147(ב) לפקודה. הלכה היא כי ניתן להסמיק סגן נציב אשר מונה כסגן נציב לשם הפעלת הסמכות לפי סעיף 147, ראה עמ"ה 52,53/90 **ברקוביץ גדעון ואח' נ. פקיד שומה חיפה**, מיסים ה/6, ה-102. ניתן להסמיק סגן נציב לשם סעיפים מסוימים בלבד ובעניין זה ראה עמ"ה 22/96 **שמעון חנני בע"מ נ. פקיד שומה חיפה**, מיסים יב/3, ה-173. סעיף 229 לפקודה מקנה אפשרות כללית להסמכת נציב או סגן נציב ובאפשרות זו נכללת גם סמכות מינוי סגן נציב אד-הוק. בעניין זה ראה עמ"ה 6/92 **מנשה לוי נ. פקיד שומה ירושלים**, מיסים ט/5, ה-65 וכן עמ"ה 13/98 **חברת איגלטקס בע"מ נ. נציב מס הכנסה ואח'**, מיסים יג/4, ה-246 החוזר על הלכת **ברקוביץ דלעיל**. מן המקובץ עולה כי הסכמת מר כהן היתה כדין.

4. באשר להסמכת המפקחת והרכזת כאמור בפסקה 1 לעמדת המשיב הרי שעמדתו הינה כי מי הסמכות הנתונה בידי הנציב או סגנו כאמור בסעיף 147(ב) לפקודה יכולה להמסר למי שהוסמך לכך על ידם. בעניין זה ראה עניין **ברקוביץ** וכן עמ"ה 364/70

זילברמן נ פקיד שומה רחובות, פד"א ד(5), עמ' 76. עוד מפנה ב"כ המשיב המלומדת לעניין עמ"ה 449/00 **חברת האחים טוויל טורס בע"מ נ. פקיד שומה 2 ירושלים**, מיסים טז/5 עמ' ה-133. הסמכת הרכזת הגב' ארזה עובדיה והמפקחת הגב' איילה מועלם נעשתה כדין.

5. באשר לטענה כי לא הופעל שקול דעת ראוי בפתיחת השומה, מבהירה ב"כ ה משיב כדלקמן: הסמכות לפי סעיף 147 יוצרת מעין סמכות להגשת "השגה יזומה" על ידי נציב מס הכנסה בין אם מיוזמתו או לבקשת הנישום, על ההליכים שננקטו על ידי פקיד השומה. זהו כלי ביקורת של הנציב כמי שממונה על פקיד השומה. המחוקק המודע להיות משרדי השומה עוסקים ברבבות של נישומים וכי יתכן ותפולנה טעויות מלפניהם, יצר מנגנון ביקורת זה תוך הענקת אפשרות לתקן טעויות אילו. תכלית הפקודה הינה שומת האמת ומשכך ראוי ליצור מערכת בקרה פנימית המונעת לעיתים גם על ידי הנישום עצמו ולתקן את הטעון תיקון. אין המדובר במהלך שגרתי ולכן אין לנצלו לתיקון טעויות "שגרתיות". מנגד אין הסמכות מוגבלת לתיקון בשל גילוי עובדות חדשות בלבד. ראיה שונה של עובדות ידועות, הסקת מסקנות שונה, פרשנות שונה של העובדות ושל הדין החל עליהן, די באילו כדי להפעיל את הסמכות האמורה. בעניין זה ראה ע"א 264/64 **בן ציון ומירון נ. פקיד שומה תל אביב 4**, פד"א יט(1) עמ' 248. במקרה דנן נתגלה מידע חדש ומשמעותי אגב ההליך החקירה הפלילית והוא העלמת הכנסות. די בכך כדי להוות עילה מספקת לפתיחת השומה.

6. באשר לטענה כי לא היתה הצדקה לפתיחת השומה הואיל והתוצאה של השומה החדשה זהה לתוצאה של השומה, שולל המשיב מכל וכל טענה זו. החלת פסילת הספרים איפשרה למשיב להפעיל את הסנקציות הקבועות בסעיף 33(ב) לפקודה לרבות אי התרת ניכוי הפסדים. בהכרח גדלה ההכנסה החייבת בשל כך. שומה בספרים פסולים מעבירה את נטל ההוכחה על כתפי המערערים, גם זהו שיקול ראוי מבחינת המשיב. אין מניעה לפתיחת שומה רק לשם הוצאתה בספרים פסולים ראה עמ"ה 222/87 **אמנון כהן נ. פקיד שומה רחובות**, מיסים ז/3, עמ' ה-64. זאת ועוד, החישוב המאוחד מונע מיסוי ההכנסה החייבת תוך ניצול כפול של מדרגות המס על ידי בני הזוג. מן המקובץ עולה כי על אף שההכנסה לא השתנתה ההכנסה החייבת שונתה והשומה גדלה. בשומה מיום 19.12.2002 ההכנסה החייבת בחישוב המאוחד עומדת על 485,493 ₪ לעומת 359,009 ₪ בשומה המקורית, גידול של 26%. הפער נובע בשל אי התרת ניכוי הפסדים.

7. באשר לזכות השימוע – גישת המשיב הינה כי לשון סעיף 147(ג) אינה מחייבת לאפשר לנישום להשמיע עמדתו קודם ההחלטה לפתוח בחקירה ולפתוח השומה ודי בשמיעת עמדתו קודם הוצאת הצו. במקרה דנן הוזמן ב"כ המערערים קודם ההחלטה לפתוח השומה. כן ניתנה למערערים זכות שימוע בישיבה בה נכחו ב"כ המערערים הרכות הגב' עובדיה והמפקחת הגב' מועלם. בדיון זה הוצג אופן החישוב שנעשה והסיבות להפעלתו. תרשומת שצרפה הגב' עובדיה לתצהירה מאשרת כי אופן החישוב הוצג למערערים. קיום השימוע בפני מי שהוסמכו כדין עונה על דרישת לשון הסעיף. בעניין זה ראה עניין **ברקוביץ** דלעיל.

דיון

דינה של הבקשה להדחות מטעמיו של המשיב. מסכים אני עם עמדתו של המשיב כפי שהוצגה בתשובתו בידי ב"כ עו"ד יזדי. מוצא אני להוסיף אך מעט. מעט למען הבהר את תפיסת בית המשפט את הליך הביקורת הגלום בסעיף 147 ומעט למען הדגש את עיקרי טעם דחיית הבקשה.

סעיף 147 מכיל בחובו מספר שלבי פעולה. יוזמת הפעלת הסעיף יכולה שתהא מאת הנציב עצמו או לבקשת הנישום. יוזמה זו תביא להחלטת הנציב לדרוש כל פרוטוקול של ההליך השומתי. לאחר שנבחן ההליך השומתי יכול שידרוש הנציב לערוך חקירה או "להביא לעריכת חקירה" שהיא לשון המעידה על הפעלתם של אחרים לצורך ביצוע החקירה. בהתאם לממצאים העולים מתוך הפרוטוקול והחקירה יכול הנציב ליתן כל צו שייראה לו.

ב"כ המערערים סבר כי מדובר בסעיף דרקוני וכל כך למה משום שסמכות זו הנתונה לנציב מאפשרת לו, לאחר גמר ההליך השומתי בין אם נגמר בקבלת המוצהר על ידי הנישום או בהסכמה שהושגה בין הנישום ולפקיד השומה ובין אם ההליך השומתי נגמר במחלוקת המופנית לבחינתו של בית המשפט, "לפתוח" את השומה בתוך פרקי הזמן הקבועים בסעיף. עמדת ב"כ המערערים רואה בהוצאת השומה שלא מכוח סעיף 147, סוף המעשה השומתי. משכך סבור הוא כי הנישום יכול להסמך על כך ובא הנציב ופותח את שומתו. אלא שסעיף 147 הוא חלק מההליך השומתי. פתיחה זו של השומה נועדה לתקן טעויות שנפלו בשומה הקודמת. טעויות באשר הן ובלבד שאין מדובר בטעות של מה בכך. סעיף 147 משקף את תכלית פקודת מס הכנסה להגיע להטלת מס אמת קרי להגיע לשומת האמת. הסעיף מאפשר לנישום מזה ולנציב מזה, במקרים מסוימים, לבחון את ההליך השומתי עד לאותה נקודה, אשר ברגיל הינה אכן סוף הליך השומה. בחינה זו

מהווה מנגנון ביקורת חשוב המאפשר לתקן את הטעון תיקון. הגורמים לכך יכולים להיות מרובים ודי עם אמנה גילויין של עובדות חדשות, גילויים של ישומים שגויים של הדין בנוגע לעובדות שהיו בפני פקיד השומה, פרשנות מוטעית של הדין, התעלמות בשגגה מעובדות שהוצגו, בדיקה לא מספיק מקיפה של הנתונים שהציג הנישום או נתוני השוואה, הקש ויישום שגוי של תחשיב כלכלי שיושם לגבי עסק מסוים וכיוצא באילו והרשימה איננה סגורה. אין המדובר בסמכות שהיא חורגת מכלל הסמכויות המרובות שבידי הנציב מכוח הפקודה. אין מחלוקת כי ככל שהמחוקק העניק לרשות שלטונית סמכות רחבה יותר עליה להפעילה ביתר זהירות תוך שהיא מביאה בחשבון את זכויות הפרט בכלל וזכויות היסוד שלו בפרט. הסמכות שבסעיף 147 אינה דרקונית נהפוך הוא המחוקק המודע לסמכויות הרחבות של פקידי השומה ושל נציב המס, יצר מנגנון בקרה זה. יש לזכור כי הליך בקרה זה יכול שיפתח לבקשת הנישום. הליך בקרה פנימי זה מפקח על אופן הפעלת הסמכויות בעת ההליך השומתי. המחוקק המודע הן לכוח שבידי פקיד השומה והן למספר הרב של הנושאים והתיקים שהוא מטפל בהם, יצר מנגנון בקרה פנימי שחשיבותו היא מן המעלה הראשונה. מנגנון זה נתון אף הוא לביקורת בית המשפט. מנגנון זה מחייב לאפשר לנישום להשמיע את דברו קודם לקבלת החלטה אשר עשויה לפגוע בו במובן זה ששומתו תגדל.

לשון הסעיף מצביעה על היות הסמכות המוענקת בו סמכות פיקוח ובקרה. יש לערוך דרישה וחקירה קרי לימוד ההליך השומתי שהוביל לשומה הנבחנת. איסוף מידע חיצוני ככל שנדרש בדרך של חקירה. למעשה כל הסמכויות אשר ברגיל מפעיל פקיד השומה בעת שהוא עורך שומות על שלביהן השונים, הוענקו גם לנציב או מי מטעמו במסגרת סעיף בקרה זו.

לאחר שהחליט הנציב כי יש מקום לפתוח את השומה רשאי הוא או מי מטעמו להסמיק אחר להוציא צו ושומה בעקבותיו. המחוקק היה מודע לכך כי היקף הביקורת הדרושה מצריך כי יישום הפתיחה יעשה לא בידי צוות מצומצם של הנציב וסגניו הקבועים וכי יש מקום להסמיק אחרים הן לצורך עצם ההחלטה לפתיחה והן באשר להוצאת שומה בעקבות זאת. על אף שאין בסעיף מגבלה כדוגמת סעיף 150א לפקודה הקובע כי מי שערך את השומה לא ידון בהשגה עליה, הרי שחזקה על המשיב כי מקום שהליך הביקורת מגלה יישום לא נכון של הדין או תקלה שהיא פנים מערכתית בידי מי שערך את השומה הקודמת, לא ישיב הנציב לאותו גורם לטפל בשומה החדשה מכוח הצו שבסעיף 147. אולם מקום שמדובר בגילויין של עובדות חדשות כדוגמת המקרה דן בו הודו המערערים בחקירה פלילית שהתנהלה נגדם, כי העלימו הכנסות מסוימות, אין מניעה כי מי שמכיר את תיקו של הנישום על פרטיו יערוך את השומה החדשה לאחר שערך חקירה מחודשת

ונאסף מירב המידע ולאחר שהיתה לנישום הזכות להשמיע את דברו בקשר עם הגדלת השומה כמבואר בסעיף 147(ג).

סעיף 1 לפקודה מגדיר "נציב" כמי שהתמנה מכוח סעיף 229 לפקודה ולרבות סגן נציב.

במקרה זה מונה מר כהן כסגן נציב לצורך הפעלת הסמכויות שבסעיף 147. על רקע תכלית סעיף 147 בנסיבות בהן פועל המשיב מול רבבות של נישומים, כאשר יש צורך לפקח על פקידי שומה מדן ועד אילת, אין כל פגם במינוי שהוא יחודי לסמכויות מסוימות הקבועות בפקודה. מתן הצו לאחר פתיחת השומה יכול שיעשה בידי מי שהוסמך לכך בידי "הנציב" בהגדרתו הרחבה קרי סגן הנציב המוסמך ובמקרה זה מר כהן. מר כהן הסמיך את הרכזת הגב' עובדיה והמפקחת הגב' מועלם.

למערערים ניתנה אפשרות להשמיע את עמדתם הן בשלב שקודם לפתיחת השומה והן בשלב שבו עמדה להתקבל החלטה להגדלת השומה בצו לפי סעיף 147. בכך קויימה חובת "זכות השימוע". משלא נשתכנע המשיב לקבל אילו מטענות המערערים אין הכרח כי ינמק בשלב זה את עמדתו בכתב, די כי יבהיר זאת במהלך הדיון ודי כי ינמק את השומה החדשה.

מעיון בחומר הראיות ובעיקר בתרשומת שערכו הגב' עובדיה ומועלם עולה כי בדיון שהתקיים ביום 11.10.2002 הציג ב"כ המערערים את מלא טענות המערערים כפי שהוצגו בבקשה זו. המשיב הציג את המניעים שבפתיחת השומה:

"מבקשים שינוי סעיף ההכנסה מספרים קבילים לספרים בלתי קבילים בנוסף לסנקציות המופעלות בשל אי קבילות פנקסים – חישוב מאוחד לאור הצהרת הנישומים"

והרי זו הנמקה לעצם פתיחת השומה.

באשר לטענה כי מדובר בשתי שומות זהות למעשה ואי שימוש במידע שהתגלה בחקירה-ההכנסה החייבת של המערערים גדלה בשל יישום הסנקציה של אי הכרה בהפסדים והמידע שהתגלה בחקירה הפלילית יושם במובן זה ששונה החישוב מחישוב נפרד לחישוב מאוחד. השומה החדשה גדולה ב-26% מהשומה הקודמת. יתר על כן, הואיל ונקבע כי ספרי המערערים נמצאו בלתי קבילים, אין מניעה, מתוך התכלית של בניית שומת האמת על פי אמות המידה הקבועות בפקודה, לאפשר יישום הוראות הפקודה בקשר עם פסילת

הספרים לרבות אילו שבסעיף 33(ב) לפקודה . בעניין זה הולך אני בעקבות כב' השופט פלפל בעניין **אמנון כהן**.

באשר לנימוקי השומה לגופה - השומה בצו לפי סעיף 147(א)(1) שצורפה כנספח א' להודעת הערעור החדשה מנומקת ומפורטת. ישנו פרוט בדבר הממצאים שבבסיס השומה, ישנו פירוט והנמקה בקשר עם יישום הסנקציות שבסעיף 33(ב) והסיבה לביצוע חישוב במאוחד. כן ישנו הסבר כיצד יושם התחשיב הכלכלי, תחשיב המתפרסם ברבים והמשיב הבהיר כיצד הפעילו לגבי הגנים שבניהול המערערים. המשיב מבהיר כיצד חושבו מספר הילדים כפועל יוצא ממספר העובדים עליהם הצהירו המערערים וכן קביעת המחזור לפי מספר הילדים בהתבסס על תעריף ממוצע לילד, נתון שנלמד לכאורה מתוך תיעוד פנים של עיסקם של המערערים. מבלי להביע דעה בשלב זה בנכונות השומה הרי שמבחינת רמת הנמקתה איני מוצא פסול כפי שטוען לו ב"כ המערערים. הנמקה זו הנלווית לשומה די בה כדי להשיב לטענות המערערים שעה שהשמיעו הם את עמדתם לגבי ההגדלת השומה כמיצוות סעיף 147(ג).

באשר לטענה בדבר הטעות שנפלה בשקול הדעת של המשיב בשומה גופה לרבות בקשר עם אי יישום נכון של תחשיבי המחלקה הכלכלית של המשיב בקשר עם עיסקיהם של המערערים - טענה זו היא טענת ערעור טהורה שהרי הערעור נועד לבחון את שקול הדעת שהפעיל פקיד השומה. הואיל שיש לראות בערעור שהוגש קודם לפתיחת השומה כערעור על השומה החדשה, מכוח סעיף 147(ו), אין מקום לדון בטענות אילו במסגרת הדיון בטענות המקדמיות עתה.

הבקשה המקדמית לפסול השומה שהוצאה מכוח צו על פי סעיף 147 לפקודה נדחת.

המערערים ישאו בהוצאות המשיב בבקשה ולרבות שכר טרחת עורך דין, בכפוף לתוצאות הערעור לגופו, בסך כולל של 9,000 ₪.

התיק נקבע לתזכורת לשם קביעת מועד הוכחות ליום 9.2.2005 שעה 10: 9.

**ניתנה היום ט"ז בטבת, תשס"ה (28 בדצמבר 2004) שלא במעמד הצדדים
המזכירות תמציא העתקים לב"כ הצדדים**

001023/02 עמה 052 אלטוביה מגן