

## בתי המשפט

עמ"ה 000449/00		בית המשפט המחוזי בירושלים	
01/09/02		כבוד הנשיא, השופט ורדי זילר	
		בפני:	

בעניין: חברת האחים טוויל טורס בע"מ  
ע"י ב"כ עו"ד פרידמן אמנון

המעוררת

נ ג ד

פקיד שומה 2 ירושלים  
ע"י ב"כ עו"ד ניר סרי  
מפרקליטות מחוז ירושלים

המשיב

## החלטה

תחילתו של הליך זה בהודעת ערעור מטעם המבקשת, בה נטען כי בניגוד לאמור בשומה, לפי סעיף 152 לפקודת מס הכנסה (להלן - הפקודה) שנעשתה ע"י המשיב (נספח א' להודעת הערעור) "ספריה נוהלו בהעדר סטיה מהותית המצדיקה צעדי המשיב ...".

"צעדי המשיב" להם כוונה המערערת הם קביעתו, שהתבססה על סעיף 130(ג) לפקודה, שספרי החשבוניות לשנות המס 1994 עד 1997 (ועד בכלל) "אינם קבילים לצרכי קביעת הכנסתך". בעקבות הודעה זו הוצאה למשיבה שומה לפי סעיף 152 לפקודה.

בהודעה המפרשת את נימוקי השומה שהמשיב הגיש לתיק ביהמ"ש בהתאם לתקנה 5(א) לתקנות בית המשפט (ערעורים בענייני מס הכנסה) תשל"ט-1978 נאמר, בין השאר (סעיף 7), שתצפיות ומעקבים שנעשו ע"י המשיב חשפו " ... הסעות לארועים, אשר תועדו ע"י המשיב במצלמת וידאו" בעוד ש"בדיקת ספרי המערערת ... [העלתה] שהסעות אלו לא נרשמו ביומן העבודה בספרי החברה ולא הוצאו חשבוניות בגינם". עוד נאמר שם שחקירת עשרים סוכנים שהזמינו אצל המערערת הסעות למגזר החרדי העלתה שאיש מהם לא קיבל חשבוניות. חישוב הראה "שתקבולים במאות אלפי שקלים לא נרשמו בספרי המערערת ...".

בנימוקי הערעור שהוגשו ע"י המערערת ביום 26.10.2000 היא אישרה אמנם שדבר התצפיות והמעקבים נטען "במהלך השנה האחרונה חזור וטעון", ואולם לא ניתן לה, לאורך זמן, לעיין בחומר החקירה, ולכן "מן הדין הוא כי בית משפט הנכבד יורה על מחיקת סעיף 7..."

בישיבת בימ"ש מיום 19.11.2000 ביקש ב"כ המשיב לתקן את נימוקי השומה על-ידי הוספת שני פריטי עובדה נוספים שעליהם הוא מבסס את פסילת ספרי המערערת. שני פריטים אלו הם העדר ספר הזמנות, ואי רישום תקבול. המערערת חלקה, בין השאר, על זכותו של המשיב לתקן את הנימוקים, והצדדים נצטוו לסכם טענותיהם בנושא זה.

לאחר שעיינתי בסיכומי הצדדים נתתי ביום 3.4.2001 החלטה, בה הוזמנו הצדדים "להשלמה בעל-פה של הסיכומים בעיקר בשאלה מדוע לא יוחזר התיק לרשויות המינהליות על מנת שהנימוקים יינתנו שם, בין מכח הסמכות בסעיף 147 בין אחרת. מהלך זה יאפשר למערערת לנצל את זכותה להישמע בדרגים מנהליים למיניהם, בטרם תישמע בבית המשפט".

בישיבה שנתקימה ביום 9.5.2001 הודיע ב"כ המשיב, כי "לאחר ששמעתי הערות בית המשפט, אני מבקש לבדוק את האפשרות שהנציב יעשה שימוש בסמכות לפי סעיף 147 לפקודת מס הכנסה". ב"כ המערערת, שלא הסכים להצעה להחזיר את ההליך ל"מסלול המינהלי" כדי לאפשר לה, בין השאר, שימוע, הבהיר שאין מצדו הסכמה "לא לסמכות הנציב ולא לסמכות התיקון של פקיד השומה".

בהחלטה שנתתי באותו יום העליתי על הכתב את "אי הנוחות" נוכח "הפער" בין הנימוקים שניתנו ע"י פקיד השומה לפסילת הספרים "לנימוקים האמיתיים", ובהם אי רישום תקבולים. הוספתי ואמרתי ש"נוכח 'זיג זג' זה של נימוקים, התבקש בית המשפט עתה לאפשר תיקון של הנימוקים על-ידי אימוץ הגירסה האחרונה ...". בנסיבות אלו, כך נאמר בהמשך ההחלטה "זימנתי אלי את הצדדים ... מתוך מטרה לבחון אפשרות להעמיד את המערערת במצב בו הייתה אלמלא קיומם של כל השיבושים הללו, היינו ביטול כל ההליכים עד כה, ומתן אפשרות למשיב לעשות את השומה מחדש. לצו כזה, ככל שהוא מבוסס על הסכמה, מתנגדת המערערת".

הדיון נדחה כדי לאפשר למשיב לשקול את צעדיו. ביום 15.8.01 הוא שלח למערערת הודעה לפיה "ספרי החשבונות שניהלה החברה ... הינם בלתי קבילים לצורך קביעת הכנסתה". בין הנימוקים שמנה המשיב אי ניהול ספר הזמנות וספר הסעות, נוהל ספר אחד שמהותו לא ברורה, כשהרישומים בו נעשו בעפרון, ביצעו מחיקות "באופן המנוגד להוראת סעיף 23(א)(1)

להוראות ניהול פנקסים", אי רישום תקבול של 20 ש"ח וקבלת "תקבולים רבים לפחות עשרות תקבולים מדי שנה ... אשר סכומם הכולל מצטבר לכדי ... עשרות אלפי שקלים בכל שנת מס, מבלי שתקבולים אלו נרשמו בספרי החברה".

את סמכותו לפעול כך מעגן המשיב בהוראות סעיף 130 ו/או סעיף 147 לפקודה.

באותו מועד עצמו שלח המשיב למערערת מכתב נוסף ובו הודעה על פסילת ספרים לפי סעיף 145ב' לפקודה. הנימוק להחלטה זו הוא אי רישום התקבולים שכבר הוזכרו לעיל. הודעה נוספת נשלחה למערערת ב-17.10.2001, ובה נאמר שנציב מס הכנסה הפעיל את סמכותו לפי סעיף 147 לפקודה, והורה על "פתיחת השומה" וכי לאחר "שניתן לנציגי החברה להשמיע את טענותיהם הוא החליט לפסול את ספרי החברה לשנים 1994 עד 1997 (ועד בכלל), זאת עפ"י סעיף 130(ב) לפקודה, וכן לפוסלם עפ"י סעיף 145ב' לפקודה. עוד נאמר בהודעה, שתוך הפעלת הסמכות לפי סעיף 147 לפקודה נקבעו השומות לשנים האמורות בשיעור שנרשם בהודעה. כל ההודעות הללו, כשלחן מתווספת ההתכתבות הרלבנטית, צורפו להודעת הערעור שהגישה המערערת לבית המשפט ביום 13.11.2001. חודש לאחר מכן (ב-13.12.2002) הוגשה ע"י המשיב הודעה המפרשת את נימוקי השומה. נימוקי הערעור של המערערת הוגשו ב-2.2.2002.

לאחר כל הדברים הללו נתקיימה ביום 7.3.2002 ישיבת בימ"ש, ובה פירט ב"כ המערערת את הטענות המקדמיות שלו. בצו שניתן אותו יום נצטווה ב"כ המערערת להגיש את סיכומיו בטענות המקדמיות, והמשיב נצטווה להגיש מצדו את סיכומיו שלו. כך אמנם נעשה והחלטה זו מתייחסת רק לשאלות האמורות.

אחד הנושאים המרכזיים במסגרת הטענות המקדמיות של המערערת הוא נושא הסמכות של נציב מס הכנסה לפי סעיף 147 לפקודה, ולצד זה אופן ודרך הפעלתה.

לפי סעיף זה הנציב רשאי "לדרוש את הפרוטוקול של כל הליך לפי פקודה זו שנקטה השומה ... לערוך כל חקירה שתיראה לו, ורשאי הוא בכפוף להוראות פקודה זו ליתן בענין זה כל צו שייראה לו". כשהצו שנתן הנציב מגדיל את השומה, יש ליתן "לנישום הזדמנות סבירה להשמיע טענות" (פסקא ג' של סעיף 147). כשהצו שמדובר בו ניתן ע"י הנציב לאחר שהוגש ערעור (וזהו כזכור המקרה שלפנינו) "ידונו בו כאילו היה ערעור על הצו" (פסקא ו').

אין מחלוקת בין הצדדים שהסמכות של הנציב לפי סעיף 147 היא סמכות רחבה מאד.

זוהי הפרשנות בפסיקה (ראה למשל ע"א 264/64 בן ציון נ' פקיד השומה, פ"ד יט(1) 246, 248).

בהחלטה שנתתי ביום 27.2.2000, בעמ"ה 139/97, **מרכז העיר השקעות טרנסגלובליות בע"מ נ'**

**פקיד שומה ירושלים**, כתבתי בעניין זה כי -

"... יש גם טעויות [של אנשי מס הכנסה - ו. ז.] שאינן מזכות את האזרח בזכייה מההפקר של שיקול דעת מוטעה שהופעל על-ידי הרשות. המיון בין 'טעויות מזכות' לטעויות 'בלתי מזכות' הוא ענין של מידתיות ושל מהות הטעות, ובעניין זה אומר בית המשפט העליון ... שייתכנו חריגים המחייבים לשנות את ההחלטה בנסיבות מסוימות".

על נסיבות אלו צויין כי -

"אם מתחייבת הערכה מחדש של העובדות ... עלולות להיווצר נסיבות, בהן תהיה זו פגיעה בצבור בכללותו אם יראו את ההחלטה הקודמת כהכרעה המקפאה את כח ההחלטה של הרשות ..." (בג"צ 844/86, פד"י מא(3) 219, בע' 335).

שינוי כזה אפשרי אפילו לא התגלו נתונים חדשים, ובמקרים בהם רק שיקול הדעת הוא פגום (בג"צ 5760/93, פד"י נ(4) 194).

אינני סבור שאשגה אם אומר שגם המערערת לא תחלוק שעצם העניינים בהם עוסק הצו שהוצא לפי סעיף 147, מצויים כולם במסגרת סמכויות הנציב כפי שאלו נקבעו בהוראת החוק האמורה.

חרף זאת טוענת המערערת שהצו הוצא שלא כהלכה. כדי להגיע למסקנה זו מבקשת המערערת לסטות מלשון החוק, אל עבר לשון חוזר מס' 4/2000 שהוצא ע"י מס הכנסה ביום 23.2.2000 (שהעתקו צורף לתיק זה ע"י כל אחד מהצדדים).

חוששני שניסיון המערערת להכניס לפקודה את שאין בה, זאת "בעזרת" החומר האמור, נדון לכישלון. הסמכות לפי סעיף 147 כאמור הנה סמכות רחבה מאד, וחוזר מס הכנסה לא יכול היה וגם לא ניסה לשנות זאת בדרך כלשהי. כל שעשה החוזר הוא להשתמש במילותיו שלו כדי ליתן ביטוי לאמור בסעיף 147. מה שכונה בפקודה כעריכת חקירה, הוצאת מסקנות ממנה ומתן תוקף של צווים, אם יש צורך בכך, למסקנות אלו, כונה בחוזר בשם "פתיחת שומה".

מהחוזר ברור שמבחינתו "פתיחת שומה" ומלוא הסמכויות לפי הפקודה - חד הם. לא היה צורך בהוראה מפורשת כדי להגיע למסקנה זו, ואולם להסרת ספק טרח מנסח החוזר וציין

(בסוגריים) כי פתיחת השומה היא שוות ערך למילות החוק לערוך חקירה. החוזר כולל דוגמאות סטנדרטיות של מספר הודעות הניתנות במסגרת ההליך לפי סעיף 147, וגם מהן עולה כי כשאין כוונה להשתמש בצמצום בלבד בכוחות הנציב לפי סעיף 147, כי אז הביטוי "פתיחת שומה", הוא הביטוי המבטא את רוחב יריעת הסמכות.

בענייננו לא הנציב עצמו עסק בהפעלת הסמכויות לפי סעיף 147. לפי כתבי הסמכה הואצלו סמכויותיו למספר ממלאי תפקידים במס הכנסה. אין חולק כי מי שעסק בהפעלת הסמכויות הוא מי שהוסמך כדין ע"י הנציב לעשות כן. ההסכמה היתה למלוא סמכויות הנציב לפי סעיף 147 ולא כנטען ע"י המערערת לחלקן בלבד.

את טענת המערערת שהמוסמכים לפעול בשם הנציב, כולם או מקצתם, חרגו מהמסגרת שנתחמה להם בהסמכת הנציב, אני דוחה.

המערערת טוענת עוד כי המשיב מס' 2 (מר סרוק) שפעל מכח הסמכת הנציב היה במצב שלא איפשר לו לדון "בלב פתוח ובנפש חפצה" בטענות המערערת, שכוונו כולן לשנוי "דעתו הקדומה בעניינה של המערערת". הפגם לו טוענת המערערת נובע מכך שמר סרוק "היה ... בזמנים הרלבנטיים להוצאת ההודעות בדבר פסילת הספרים פקיד השומה ואילו המשיב מס' 1 היה באותה עת סגנו". המשיב 2 "לקח (לטענת המערערת - ו.ו.) חלק פעיל ביותר בניהול החקירה בתיקה של המערערת, השתתף בדיונים עמה ועם באי כוחה והביע בהם דעתו כי ספריה של המערערת פסולים...".

לא ירדתי לסוף דעת המערערת בטענה זו (ודומיה) ככל שהטענה מוסבת להפעלת סמכויות הנציב לפי סעיף 147. המעורבות המיוחדת למר סרוק היא מעורבות בשלב של "הפסילה הראשונה" ובשלב של הוצאת "השומה הראשונה". בשלב זה ידע (אליבא דמערערת) מר סרוק על כך שיש בידו חומר ראייתי ממנו נובע שתקבולים בהיקפים רבים לא נרשמו ע"י המערערת בספריה. **חריף זאת**, לא נטען בשלב ראשון זה כי הספרים נפסלים בשל אי רישום תקבול.

בעצם הבחינה אם יש להפעיל את סעיף 147 מקופלת ביקורת אפשרית של הנציב על "הפמליה" שעסקה בהליכי השומה הראשונה (כולל פסילת הספרים הראשונה). הטעם הוא, שהנציב מעלה כבר בשלב זה אפשרות שטענת אי הרישום צריכה היתה להיות חלק מהמסד הראייתי ממנו יש להסיק את פסילת הספרים. יש להוסיף לכך את טרזוניית המערערת בערעורה בפני, לפיה אין זה נכון כלל ועיקר שחשש מחבלה בחקירה הוא-הוא שגרם ל"פמליה" הנכבדה

להגיע למסקנה שאין לכלול פריט עובדתי זה במסד ששימש לפסילת הספרים. הטעם הוא שאותה שעה היתה עובדה זו ידועה לכל המעוניינים, ולמערערים בכלל זה.

במלים אחרות, הנציב בא עתה ואומר: נפלה שגגה באי הכללת הפריט העובדתי האמור בהודעת פסילת הספרים, ויש לבחון אפשרות של רביזיה בתקלה זו תוך שימוש בכוחות הנציב לפי סעיף 147.

אמור מעתה שבשימוש בסמכויות סעיף 147 יש, במקרה זה, מידה של ביקורת ואי שביעות רצון ממהלך הדברים עד כה. על רקע מצב עניינים זה ברור שאם בכלל יש "אינטרס" כלשהו למר סרוק בהליכי סעיף 147 (כחלק מ"הפמליה"), הרי שהאינטרס הוא השארת הצו הקיים, שכן רק השארת הצו הקיים יאשר שמה שעשתה "הפמליה" בשומה הראשונה היה תקין. אם בכלל יש לייחס למר סרוק "אינטרס" בהגנה על עמדותיו, הרי שהמדובר הוא בשאלת עצם פסילת הספרים. דא עקא, שההכרעה לפי סעיף 147 אינה אמורה לשנות דבר בנושא הפסילה, שכן בין תיעשה הבחינה לפי סעיף 147 בין לאו, פסילת הספרים לעולם תהיה שרירה וקיימת מבחינת מס הכנסה. הטעם הוא שאפילו היו מתקבלות טענות המערערת לענין הפעלת הסמכות לפי סעיף 147, גם אז היתה נותרת על כנה "הפסילה הראשונה". מנקודת המבט של הוספת הנימוק של אי-רישום תקבולים, ה"אינטרס האישי" כביכול של מר סרוק הוא מצומצם מאד משום ש"הפמליה" שטיפלה ב"שומה הראשונה" לא ראתה צורך חיוני בהוספת נימוק זה, ובנסיבות אלו קשה לייחס למר סרוק "קנאות" לנימוק של אי-רישום תקבולים עד כדי אי-יכולת לשמוע בנפש חפצה טענות בנושא זה.

ניתן כמובן לייחס לכל פונקציונר במס הכנסה "הזדהות" עם עמדת המשיב, ואולם מצב אפשרי זה אינו סיבה לפסילת כל הפונקציונרים במס הכנסה (ובכלל זה הנציב עצמו) מלהיות אלו השוקלים אם ועד לאיזו מידה ראוי להפעיל את סמכויות סעיף 147.

כהשלמה לבחינת נושא המעורבות האישית הנטען ע"י המערערת אעיר, כי אי אפשר לאמר שבהנחה שהתשתית העובדתית הנוגעת לאי-רישום תקבולים אותה מבקש מס הכנסה להוכיח הן בערעור זה, הן בהליך פלילי שהוגש בענין זה, היא נכונה, ובהנחה שעשרות או מאות אלפי שקלים של תקבולים לא נרשמו בספרי המערערת, אין בעובדות אלו כדי להשפיע באופן משמעותי על שיקולי כל שוקל ענייני בשאלה, אם להפעיל את הסמכות לפי סעיף 147. אני שותף מלא לביקורת של המערערת על שיקול הדעת של חברי "הפמליה" הראשונה, על שהם נמנעו

מלכלול עובדה זו ב"מסד הראייתי" לפסילת הספרים הראשונה, בעוד זו היתה בבחינת נימוק כבד משקל בשיקוליה. ביקורת זו נכונה שבעתיים כשלא היתה סיבה שלא לעשות כן. עם זאת אין בביקורת זו כדי לעזור למערערת משום **שרק** כשיש מחדלי שיקול דעת מצד העוסקים במלאכה מטעם מס הכנסה, דווקא **כשמתמלא תנאי מוקדי זה**, קמה סמכות הנציב לפי סעיף 147.

אחתום דיון זה בהוסיפי שאם יש חשש כלשהי שמעורבות או אינטרס זה או אחר היטו את הכף שלא כהלכה או שלא כדין, יעמיד בימ"ש זה הלכה על מכונה, ויטה את הכף לכיוון הראוי (השווה עמ"ש 139/97 **מרכז העיר השקעות טרנסגלובליות בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים**, מסים יד/3 (יוני 2000, ה-8); והשווה גם עמ"ה 2031/96 מסים י"ב/3, ה-36). אני דוחה גם טענה זו של המערערת.

נימוק נוסף של המערערת מתייחס להעדר נימוקים בהחלטת המשיבים ובנימוקי השומה. לא ירדתי לחלוטין לאמור בנימוק זה. עברתי על ההנמקות שמדובר בהן, ולא מצאתי שקופחה זכות כלשהי של המערערת. אוסיף ואומר שהיא יודעת "משחר ימיו" של הליך זה כי המיוחס לה הוא אי רישום תקבולים בהיקף גדול מאוד. חומר הראיות מצוי בידיה, ואינני יודע במה עוד היא חפצה, אלא אם היה הנימוק, שאין היא חפצה שענין זה ידון כלל בבימ"ש, נימוק לגיטימי. ועוד נימוק למערערת: המשיב פסל את ספריה הן בהתבססו על הסמכויות המוענקות בסעיף 145ב', הן על הסמכויות בסעיף 130(ב)ו-(ג).

האחרונות דנות במצב בו פנקסי חשבונות של נישום נוהלו שלא לפי הוראות הדין, זאת "אם הסטיות מההוראות או הליקויים שנמצאו בפנקסי החשבונות היו מהותיים ...". הראשונות דנות במצב בו הושמט תקבול אחד או יותר מספרי החשבונות של נישום, והן קובעות סנקציות שונות, ובתוכן את הסנקציות של "יראו את פנקסיו כבלתי קבילים", או (במקרה של יותר מאי רישום אחד) את הסנקציה של "חזקה שפנקסיו אינם קבילים גם בשתי שנות המס שקדמו ...". בכל המקרים לא תוחל הסנקציה על הנישום "אם שוכנע פקיד השומה כי היתה סיבה מספקת לאי הרישום".

יכול שיהיו מקרים בהם הנסיבות העובדתיות הן כאלו שפסילת ספרים יכולה להיעשות רק מכוח הסמכה לפי סעיף 130. דוגמא לכך היא מקרה בו אי התקינות איננה תוצאת אי רישום תקבול. יכול שיהיו מקרים בהם יחול רק סעיף 145ב', למשל כשאי רישום תקבול אינו מהותי. יכול גם שיהיו מקרים בהם יחולו שני הסעיפים, למשל מקרה בו הושמטו רישומי תקבולים בהיקף

ההופך את הספרים לבלתי תקינים באופן מהותי. אינני מקבל את פרשנות המערערת שההבדל בין שני סעיפים אלו הוא הבדל של מועד הפעלת הסמכות, כשהאחד ניתן להפעלה רק בסמוך לאחר אי הרישום, והשני הוא חסר מגבלת זמן.

המשיב פסל את ספרי המערערת מכל אחד מטעמי שני הסעיפים, ואינני רואה סיבה שתמנע ממנו מלעשות כן. טענה זו נדחת איפוא.

סופו של דבר, שכל הטענות המקדמיות של המערערת נדחות. אני קובע לק.מ. ליום 1.10.2002 שעה 08:30, לשם קביעת דרכי ניהול המשך המשפט.

ניתנה היום, כ"ד באלול תשס"ב (1 בספטמבר 2002) בהעדר הצדדים. המזכירות תמציא העתקים לב"כ הצדדים.