

## בתי המשפט

עמ' 000444/00		בית המשפט המחוזי בירושלים	
תאריך: 24/12/02		כבוד הנשיא, השופט ורדי זילר	בפני:

בעניין: כדורי יוסף  
ע"י ב"כ עו"ד  
ניגר דב  
המערער

נ ג ד

פקיד שומה ירושלים 1  
ע"י פרקליטות  
מחוז ירושלים - עו"ד דן בהט  
המשיב

## פסק דין

ערעור זה הוא אחד מסדרת ערעורים (5 במספר) שהוגשו בתיקים נפרדים על-ידי המערער, בני משפחתו, וחברות מקורבות למי מהם. שאלות שונות של חוק ועובדה משותפות היו מעורבות בתיקים אלו, ובעקבות כך הוגשה בקשה לאיחוד הדיון בתיקים. סופו של דבר, שכל הסוגיות "הפזורות" בכל הערעורים הוכרעו בהחלטות שונות שניתנו, ולא נותרה אלא הסוגיה שתפורט להלן.

הרקע העובדתי, שאין עוד חולק עליו, הוא עיסוק בניירות ערך שנרכשו ונמכרו על-ידי המערער בהיקף כספי לא קטן של מליוני ₪, זאת במהלך השנים הרלוונטיות. עד שנת המס 1993 בוצע עיסוק זה במלואו אך ורק על-ידי המערער עצמו, תוך שימוש בכספו כפי ש"גולגל" בששה חשבונות בנק בבנקים שונים. הארי שב"חבורת" החשבונות הללו היה חשבון שנוהל בבנק הפועלים. המערער ראה ברכה בעמלו זה עקב שגשוג שוק המניות. הוא לא שיתף את מס הכנסה ברווחים שנבעו ממקור זה, משום שהניח שאלו פטורים ממס. בשנת 1994 חלה תפנית בשוק ניירות הערך, ושערי ניירות הערך ירדו. ההשלכה של ירידות אלו על המערער התבטאה בכך שלעומת השער הגבוה אליו טיפסו ניירות הערך בשנת 1993

נוצר הפסד גדול מאוד, אף הוא במליוני ₪, במהלך שנת 1994. הפסד זה נותר באמתחתו של המערער כאבן שאין לה הופכין, וכדי להפכו ל"אבן טובה" יותר, הוא החדיר את ההפסד מתיק ניירות הערך שלו לדוחות מס הכנסה שהוגשו משנת 1994 ואילך על-ידי חברה משפחתית שלו, נווה כדורי בע"מ שמה (להלן החברה). הוא הגדיל עשות, הוא לא החדירן בשער בו נרכשו ניירות ערך אלו, אלא בשער השיא (או הקרוב לשיא) של סוף שנת 1993, באופן שעל רווחים עד ל"שיא" זה הוא לא שילם מס בהיותו פטור ממס על רווחים אלו, ואילו את ההפסד הציג בדו"ח החברה כהפסד לא לעומת השער בו נרכשו ניירות הערך, אלא לעומת "השיא" הוירטואלי של שנת 1993 (להלן "ההפסד הוירטואלי").

אכול דבש הרבות לא טוב, כך אמר החכם מכל אדם, ועובדה זו הוכחה פעם נוספת בענייננו. עינו של פקיד המס שטיפל בדו"ח צדה הפסד ענק חסר שורשים, וכך, על דרך המקרה בלבד, נחשפה הפרשה, ודרישת המערער להכיר "בהפסד הוירטואלי" נדחתה.

את נימוקו לדחייה משתית המשיב על שני אלו :

א. אי ניהול ספרים או ניהול ספרים לא תקינים בנושא שמדובר בו.

ב. אין מדובר בהפסד עסקי.

בישיבת בית המשפט מיום 1.9.2002 הוריתי על פיצול הדיון באופן שבתחילה יידון הראשון שבנימוקים. בעניין זה נשמעו ראיות והוגשו סיכומים, ופסק-דין זה עוסק רק בשאלה זו. נוכח העובדה שכפי שיתברר להלן אני דוחה את טענות המערער נגד נימוק זה, אין הוא זכאי לניכוי ההפסדים, בין ה"וירטואלים" בין האחרים, ודין ערעורו להידחות, מבלי שיהיה צורך לדון בשני שבנימוקים. בהיות החלטה זו מסיימת את הדיון, היא תהיה פסק-דין.

טענת המערער היא שמהראיות עולה "בצורה חד משמעית שהמערער ניהל פנקסי חשבונות לגבי פעילותו בניירות הערך וכי פנקסים אלה מעולם לא נפסלו על-ידי המשיב ואף לא נטען אפילו בדיונים בהליכי השומה כי הספרים אינם תקינים" [סעיף א(4) לסיכומיו]. עוד הוא טוען ש"חשוב לציין כי אם אכן נוהלו פנקסים על-ידי המערער, ולו

פנקסים לא קבילים, דיון הערעור להתקבל בנקודה זו, שכן סעיף 33(ג) לפקודה... לא חל מקום שנוהלו פנקסים. עניין הקבילות לא רלוונטי לסעיף זה" [סעיף א(5) לסיכומי המערער].

המערער, שהיה נוכח בדיונים, בחר שלא להעיד. תחת זה הוא שלח את רואה החשבון שלו, מר עזרא אברהם, להעיד מטעמו. עד זה נשאל "איזה ספרים נוהלו" על-ידי המערער, והוא השיב ש"פעילות ניירות הערך של המערער באו לידי ביטוי בששה חשבונות בנק פרטיים של המערער" כשהגדול שבהם הוא "חשבון בבנק הפועלים שנוהל במסגרת ספרי חברת נווה כדורי. הרישומים החשבוניים נערכו בספרי חברת נווה כדורי שהיא חברה משפחתית" (עמ' 10 - ההדגשות כאן ובהמשך שלי - ו.ז.). בהמשך (עמ' 11) "הבהיר" העד "לא ראינו" (קרי: גם הוא כרואה חשבון!) הבדל אם עסקי המערער הפרטיים יוחדרו לחברה, ויודגש שהוא אמר כן חרף העובדה שהדו"ח והחשבונות שנוהלו דוברים על עצמם (בהעדר עדות בעל-פה) שאלו חשבונות החברה. אם יש הסבר לדרך פתלתלה זו, כך הסביר רואה החשבון המלומד, הרי שההסבר נעוץ בקפדנות היתר של המערער שרצה שהחשבון ינוהל "בשיטת החשבונאות הכפולה" הנוהגת בחברה, שיטה המאפשרת "בקרה טובה יותר", זאת משום שהחברה "מגישה מאזנים על-ידי רואה חשבון". את החתירה הזו לשלמות חשבונאית סיים רואה החשבון באומרו בתשובה לשאלה שאילו המערער ביקש ממנו להגיע "לשלמות החשבונאית" בעסקו הפרטי, "הייתי עושה כן". עוד הבהיר רואה החשבון שמשנת 1994 "ובכל שנות הערעור" נכללה "פעילות ניירות הערך במאזני נווה כדורי". במלים אחרות, מאזן החברה כלל פעילות זו. בעמ' 13 מוסיף רואה החשבון הבהרה נוספת, אם היה צריך כזו, והוא ש"ההפסדים הוצגו בספרי נווה כדורי בע"מ" והם "הועברו לתיקו של יוסף כדורי". "הבהרה" נוספת נרשמה מפי עובד מס הכנסה, מר דוד מרציאנו, שהפנה את תשומת לב בית המשפט לכך שבגוף חשבון הרווח והפסד של החברה, לצד סעיף ההפסד של למעלה משלושה מליון ₪, נרשם ביאור מס' 2 לפיו: "ניירות ערך סחירים... מהווים פעילות מהותית בחברה", ולפיכך התייחסו בדוחות הכספיים לפעילות זו

כפעילות מעסק, בעוד ניירות הערך הנ"ל מוחזקים על-ידי בעלי עניין בחברה בנאמנות  
עבורה!!

מכל האמור לעילה עולה שהמערער עצמו לא ניהל ספרים כלשהם. החברה ניהלה  
ספרים, הדגישה בספריה שהפעילות היא שלה, וכי החזקת ניירות הערך על-ידי "בעלי  
עניין" - קרי: המערער, איננה אלא בנאמנות עבור החברה. בנסיבות אלו, ולפי הצגה זו של  
הדברים, המערער גם לא היה צריך לנהל ספרים בקשר לניירות הערך שמדובר בהם, והיה  
זה רק תמוה אילו ניהל כאלו.

בין כך בין אחרת, אין לך הוכחה טובה יותר לאי ניהול ספרים על-ידי המערער  
מאשר אימוץ כל המערך העובדתי כפי שעולה מדברי רואה החשבון האמור, וכפי שעולה  
מ"הביאור" של דו"ח רווח והפסד.

סעיף 33(ג) לפקודת מס הכנסה, אליו מפנים סיכומי המערער, קובע שמי שחייב  
בניהול פנקסי חשבוניות "ולא ניהלם או שניהלם אך לא ביסס את הדו"ח שלו עליהם, לא  
יותר לו באותה שנה... הפסדים, ולא יוכר לו הפסד לאותה שנה".

מסתבר ששתי החלופות שסעיף זה דן בהן, היינו: (1). אי ניהול ספרים (2). בהנחה  
שניהל "לא בסיס את הדו"ח עליהם", נתקיימו במערער. הוא לא ניהל ספרים, ואם ניהל -  
המערער (הוא עצמו) לא התבסס עליהם, ואין הוא זכאי לכן לניכוי "ההפסדים  
הוירטואליים" (אותם דרש), או לניכוי ההפסדים האחרים (שאינם "וירטואליים").

לא אצא ידי חובת סיום פסק הדין אם לא אוסיף את ההערות הבאות :

א. בניסיונו להיחלץ ממלתעות המסקנות האמורות, מבקש המערער להסתמך על כך שהוא הביע רצונו להחזיר עטרה ליושנה, ובמלים אחרות לחלץ את עסקי ניירות הערך מהחברה ולהעבירם אליו, תוך שהוא משמיט את תביעתו "להפסד הוירטואלי", ו"מסתפק" בהפסד האחר.

אכן נכונות כזו הביע המערער במהלך הדיון, כשהצעתי הצעת פשרה ברוח זו. להצעה זו לא הסכים המשיב. הטעם שהוא נתן היה שהסדר כזה יעודד הליכה בתלם בו ניסה המערער ללכת, שהרי אם יצליח ישיג טובות הנאה שאינן מגיעות לו. אם לעומת זאת תיחשף הדרך הלא ראויה, יחזור לתלם "האמיתי". במצב כזה יכול הנישום בך להרוויח כשאין הוא נושא בסיכון לתוצאות מעשיו.

אינני צריך להביע דעתי בשאלה אם שיקולי המשיב הם ראויים בנסיבות העניין, שהרי זכותו ויכולתו למצות את הדין עם המערער ברורה. משכך עשה, אין המערער יכול להמיר, באופן חד צדדי, את הסיטואציה הנוכחית בסיטואציה של מה שיכול היה להיות אילו מלכתחילה בחר המערער לילך בתוואי האחר. הערעור דן בדו"ח אותו הגיש המערער ולא בדו"ח אותו לא הגיש.

ב. המערער טוען ש"טענת הספרים" לא נטענה כהלכה על-ידי המשיב. אני דוחה טענה זו, לא רק שלא היתה מחלוקת שאחת הפלוגתאות העומדות להכרעה היא הפלוגתא אם נוהלו ספרים אם לאו (להבדיל מהשאלה אם בכלל ניתן להעלות טענה כזו), אלא שטעון זה הועלה על-ידי המשיב בפירוט הנימוקים לקביעת השומה, שם נאמר "לא התרתי את ההפסד מני"ע מכיוון שלא נוהלו ספרים כראוי...". טעון זה הועלה גם בהודעה המפרשת את נימוקי השומה [סעיף 4(א)].

ג. אפילו הייתי רואה בספרי החברה את ספרי החשבונות של המערער, גם אז לא היתה התוצאה שונה, משום שהספרים לא נוהלו כנדרש בחוק. חלק מ"הספרים" (חמשת החשבונות בבנקים שאינם החשבון בבנק הפועלים) אינם נכללים כלל בספרי החברה. אמנם נאמר שיש כאלו, אלא שהם נערכו בנפרד ולא נערכו בשיטת

החשבונות הכפולה. הפיזור של חשבונות באותו עסק של ניירות ערך בין "אכסניות חשבונאיות שונות", זאת תוך פיצולו בין ספרי החברה לבין חשבון חד צדי נפרד, כשלכך מתווספת העובדה שתוספת י"א להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות) (מס' 2), תשל"ג-1973 (תוספת שיש בה כללי ניהול חשבונות שיש להחילם בעסק עליו לא חלה תוספת אחרת לתקנות האמורות) מחייבת ניהול שיטת חשבונאות כפולה כשההיקפים הכספיים הם כאלו עליהם מדובר במקרה כזה, די בהם כדי להביא למסקנה זו. אעיר עוד שיש גם הוראות אחרות של תוספת זו שלא קוימו, אלא שלנוכח מסקנתי האמורה אין צורך שאדרש להם.

סעיף 33(ג) עוסק בניהול פנקסי חשבונות, כפי שהנישום היה חייב לנהל לפי דין. אין די שהנישום יפנה למערכת פנקסים כלשהי ויצביע עליה כמערכת הממלאת את התנאי של ניהול חשבונות. ניהול חשבונות משמעו אותו ניהול אותו מכתוב המחוקק. אני מוכן לקבל שסטיות אקראי מהכללים שנקבעו בתוספת עדיין לא ישללו ממערכת של חשבונות את היותה מערכת "פנקסי חשבונות" כנדרש בסעיף, ואולם כשמדובר בפנקסים שונים לחלוטין מהנדרש בחוק לא יהיה בכינוי הניתן על-ידי המערער די כדי להפכם ל"פנקסי חשבונות" כמשמעותם בסעיף 33(ג) לחוק (השווה בעניין זה עמ"ה 322/99 ג.טי. אר. ניהול והשקעות בע"מ נגד פקיד שומה ירושלים, תקדין מ"ח 2000 (3) 217).

בין כך בין אחרת, אני דוחה את הערעור ומחייב את המערער לשלם למשיב את הוצאותיו, ובנוסף שכ"ט עו"ד בסך של 15,000 ₪ בצרוף מע"מ. ניתן היום, י"ט בטבת תשס"ג (24 בדצמבר 2002), בהעדר הצדדים. המזכירות תמציא העתקים לב"כ הצדדים.

---

ורדי זילר, נשיא