

**בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופטת מרים מזרחי**

עמ"ה 510/07

המערער:

יאיר גרין
ע"י ב"כ עו"ד ד' עזריאל

- נ ג ד -

המשיב:

פקיד השומה ירושלים 1
ע"י ב"כ עו"ד רועי כהן פרקליטות
מחוז ירושלים (אזרחי)

מיני-רציו:

* בימ"ש מחוזי דחה טענה כי לא היה בסמכות פקיד שומה לבטל הסכם שומה שבינו לבין המערער, חרף הוראה בהסכם שאפשרה ביטול כאמור בקובעו, כי הן על פי דיני החוזים והן על פי הדין המינהלי "השתחררות" פקיד השומה מההסכם, בשל טעות שנפלה ביחס להכנסה, הינה כדין.

* חוזים – טעות – חד-צדדית

* חוזים – טעות – תוצאתה

* משפט מינהלי – חוזה שלטוני – השתחררות הרשות ממנו

החלטה העוסקת בכוחו של פקיד שומה לבטל הסכם שומה שבינו לבין המערער. לטענת המערער, חרף ההוראה בהסכם השומה כי באפשרות פקיד השומה לבטל את ההסכם תוך תקופה שנקצבה, לא היה ביד המשיב לבטל את ההסכם, שכן במתן הודעת הביטול חרג המשיב מסמכותו.

בית המשפט המחוזי בירושלים, כב' השופטת מרים מזרחי, דחה את טענת חוסר הסמכות בביטול הסכם השומה, בקובעו כדלקמן:

עסקינן במצב של "דואליות נורמטיבית", דהיינו מצב בו חלים גם דיני החוזים בצד דיני המס (או דיני המשפט המינהלי), מאחר שמדובר בהסכם לכל דבר שתוכנו שומת המס.

הטעות שנתגלה למפקחת מטעם המשיב מערערת את יסוד ההסכמה וכך גם את השומה המבוססת עליה ומכשירה את החזרה מההסכם ומהשומה. גישה זו מונחת בבסיס דיני החוזים ואין סיבה לשלול תחולה גם בגדר הסכם המס. נהפוך הוא: אינטרס הציבור מחייב שכל הכנסה חייבת במס תמוסה כדבעי ולא תישמט מרשת המס בשל טעות לגבי היקף ההכנסה החייבת, שהמידע לגביה מצוי בידי הנישום. רק כך יוטל מס אמת והמס יוטל באופן שוויוני.

דיני החוזים מבחינים בין טעות הידועה לצד השני לבין טעות לא ידועה. כאשר טעותו היסודית של צד אחד אינה ידועה לצד השני אין הטועה יכולה לבטל את החוזה, אלא רק לפנות לבית המשפט בבקשה לבטלו.

ואולם, קובע בית המשפט, בהסכם דנן פורשה זכות ביטול שאינה מותנית בידעת הנישום על הטעות, ולכן אף מבלי לבסס טענה שמדובר בטעות ידועה יש בידי המשיב לפעול באופן עצמאי לביטול ההסכם כפי שעשה.

מבחינה מינהלית, קובע בית המשפט, נסיבות המקרה דנן נכנסות לגדר הנסיבות שהמשפט המינהלי מכיר בהן כמצדיקות חזרה מההסכם, בין היתר משום שמדובר באינטרס ציבורי מובהק "לפתוח" את השומה כאשר היא מבוססת על טעות.

זאת ועוד, קובע בית המשפט, אין ספק שאיזון האינטרסים נוטה בבירור במקרה זה לטובת "ההשתחררות" מההסכם, בשל קיומו של סעיף מפורש בהסכם המאפשר ביטולו תוך תקופה מסוימת, ומאחר שסעיף זה מקים כוח חוזי ברור ושולל טענת הסתמכות.



**בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופטת מרים מזרחי**

עמ"ה 510-07

המערער:

יאיר גרין
ע"י ב"כ עוה"ד ד' עזריאל

- נ ג ד -

המשיב:

פקיד השומה ירושלים 1
ע"י ב"כ עו"ד רועי כהן
פרקליטות מחוז ירושלים (אזרחי)

החלטה

הרקע לביטול הסכם השומה

1. החלטה זו עוסקת בכוחו של המשיב לבטל הסכם שומה שהושג בינו לבין מייצג המערער ביום 7.6.04, ושעסק בשנות המס 2000-2002 (להלן: ההסכם או הסכם השומה).

המערער טען כי **חרף הוראה בהסכם השומה המאפשרת לפקיד השומה לבטל את ההסכם תוך תקופה שנקצבה**, לא היה ביד המשיב לבטל את ההסכם שהושג בעניינו. לדברי המערער, במתן הודעת הביטול חרג המשיב מסמכותו.

לפי בקשת המערער פוצל הדיון בערעור, והוקדמה שאלת ביטולו של הסכם הפשרה. הובהר שלאחר מכן, ואם יהיה צורך בכך, תידון שאלת החבות במס בגין "הכנסה" - שהיא "חייבת" במס לטענת המשיב - של 3.15 מיליון דולר אשר הושגה בחו"ל, ולטענת המערער פטורה ממס. המערער לא דיווח על הכנסה זו כעל הכנסה חייבת, ומשנתגלה הדבר למשיב, הוציא ביום 31.8.04 הודעת ביטול ההסכם.

2. לשיטת המשיב, ההסכם בוטל כדון, כאשר אין מחלוקת כי נאמר בו במפורש, כי **"לפקיד השומה הזכות לבטל את ההסכם תוך 90 יום מיום חתימת הנישום או בא-כוחו"**. המערער מדגיש מנגד כי בהסכם גם נאמר כי הוא ייכנס לתוקפו החל



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 510-07

מחתימת הנישום או בא-כוחו, ולשיטתו, מכל מקום, בנסיבות העניין לא היה בכוח המשיב לעשות שימוש בזכות הביטול, תוך פגיעה באינטרס ההסתמכות שלו.

את השימוש בזכות הביטול הסבירה בדיון שלפני המפקחת הגב' **נילי מזרחי**, שריכזה את הטיפול בשלב ראשון של השומה, עובר להסכם וגם לאחר מכן. על-פי תצהירה, בטרם שידור הסכם השומה והעברתו לאישורו של הרכז, הבחינה כי במכתב נלווה לדו"ח שהוגש על-ידי המערער נכתבה הערת אגב בסעיף 10, על פיה היתה למערער גם הכנסה פטורה בסך 3.15 מיליון דולר מניהול תיק השקעות בארה"ב (הכנסה שנתקבלה בארה"ב), מבלי שהכנסה זו נכללה או הוזכרה בדו"ח עצמו. היא הביאה מצבה זה לפני פקידת השומה רו"ח מירי סביון, אשר הוציאה הודעה על ביטול ההסכם, שבעקבותיה התקיימו דיונים רבים עם המערער במטרה לבחון את מהות "ההכנסה" שהושמטה מהדו"ח. המשיב הגיע למסקנה כי ההכנסה האמורה חייבת במס בישראל, והוציא למערער שומה לשנת המס 2002 לפי סעיף 145(א)(2)(ב) לפקודה. השגה שהוגשה על-ידי המערער נדחתה, והמערער ערער לבית משפט זה.

לשיטת המשיב, היה בכוחו לבטל את הסכם השומה בשל שני טעמים: (א) ההסכם הושג בשל הטעיה; (ב) ההסכם כלל סעיף מפורש המאפשר את הביטול.

יש להדגיש בראשית הדיון כי בשלב זה השאלה אם מדובר בהכנסה חייבת אם לא לא הוכרעה, והמחלוקת לגביה בין הצדדים עמוקה.

טענת ההטעיה

3. המשיב טוען, כי למעשה ביסוד הסכם השומה מונחת הטעיה מכוונת מצד המערער, ובמקרה הטוב – אם אין מדובר בהטעיה מכוונת – הטעיה רשלנית. בנסיבות אלו, לדבריו, היה ביד פקיד השומה אף לבטל את השומה מכח עצם ההטעיה. טענת ההטעיה נשענת על העובדה הנזכרת, שההכנסה הרלבנטית לפעילות תיק ההשקעות בחו"ל לא נכללה בדו"ח, וההתייחסות אליה באה אך ורק במכתב צרופות (נספח א' לתצהיר המשיב). על פי הנטען, מכתב זה אינו חלק מהדו"ח והמערער אינו חתום עליו כלל. בסעיף 10 למכתב הצרופות צוינה אותה הכנסה. על-פי העולה מנימוקי



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט מרים מזרחי

עמ"ה 510-07

השומה, היה המערער חייב לרשום בטופס 1301 את מלוא הכנסותיו, לרבות הכנסותיו הפטורות או הלא חייבות, בחלק של הדו"ח המיועד לכך, ובדו"ח שהגיש ציין המערער בסעיף המיועד לדיווח על הכנסות פטורות רק את הריבית לבעלי שליטה, בסך 30,628 ש"ח.

בתצהיר המפקחת נאמר: "אין זו מן הפרקטיקה המקובלת לרשום הכנסה מהותית בהבלעה וללא כל התייחסות מפורשת בדו"ח" (סעיף 25), ובעדותה הסבירה: "כשבעצם מפקח מקבל תיק לתכנית העבודה ובוחר את התיק לדיון מעניין אותו הוא טופס 1301 ... ההכנסות שרשומות או לא רשומות בו, ומתחיל לעבור לנספחים אחר כך שמאמתים כל חלק של הכנסה שנרשמה והוצהרה בתוך טופס הדו"ח עצמו. אני כשקיבלתי את התיק פעלתי ונהגתי ובעצם הכנתי את התיק לדיון כשעיני בפירוש לא ראו את דף הצרופות המדובר שלטעמי אין לו שום חשיבות" (פר' מיום 25.1.11, עמ' 10).

המפקחת הוסיפה: "אני בתחושה שבדרכים מאוד מתוחכמות חשבו איך אני לא אראה את הדבר הזה" (שם, עמ' 11).

עם זאת, המפקחת שללה בעדותה את הטענה שהנימוק לביטול היה הטעיה. בעדותה אמרה לעניין זה:

"ש. שאלתי מה הנימוק לביטול, הטעיה?
ת. לא אמרתי. אמרתי שבאתי לפקידת השומה ולסגן שלה
ואמרתי שיש הכנסה שלא ראיתי בדיון וחתמתי הסכם, ושאלתי
מה אני עושה. קיבלתי הנחיה לתאם מועד לדיון נוסף וזה מה
שעשיתי " (עמ' 23 לפר').

באי-כח המערער מדגישים, שהמפקחת עצמה לא סברה שמדובר בהטעיה, ולכן, לשיטתם, טיעונו של המשיב בעניין זה שגוי מיסודו. אלא שגם אם דברי המפקחת לא ביססו טענת הטעיה מכוונת, עלה מדבריה לכאורה, שאופן הדיווח בו נקט המערער היה בו כדי להטעות.



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט מרים מזרחי

עמ"ה 510-07

אבחן להלן היבט זה, לרבות את עצם חשיבותו לנושא הביטול.

4. כאמור, על-פי דברי המפקחת, סיבת טעותה נעוצה בעובדה שההכנסה לא פורטה בדו"ח אלא צוינה רק במכתב הצרופות, והיא לא ראתה את האמור בסעיף 10 למכתב זה (פר' מיום 15.1.11, עמ' 10). יתר על-כן, על-פי גרסת המפקחת, אופן הדיווח שננקט בהתייחסות להכנסה שבמחלוקת **הוא חריג והיא לא נתקלה בו במהלך עבודתה אצל המשיב**. בנוסף, הכנסה זו כלל לא עלתה בדיון בינה לבין רואה החשבון של המערער, מר עילם אזולאי. עובדה אחרונה זו אושרה בעדות רואה החשבון אזולאי (פר' מיום 25.1.11, עמ' 3-2). על פי גרסת המפקחת, רק במועד מאוחר להסכם, עת פתחה את התיק לצורך שידור השומה, היא שמה לב לציון אותה הכנסה במכתב הצרופות ועצרה את שידור השומה המוסכמת.

5. המערער טוען כי באופן דיווחו לא היה כדי להטעות את המפקחת. לשיטתו, המידע הנחוץ להפעלת שיקול הדעת של המשיב עמד לפני המפקחת ואין ביד המשיב לחזור בו מההסכם במצב מעין זה. אליבא דמערער, המשיב פגע באינטרס שלו לוודאות וסופיות השומה.

6. לשיטת המשיב מנגד, אופן הדיווח האמור הוא למעשה בגדר הטעיה. ב"כ המשיב שואל - אם לא היה למערער מה להסתיר מדוע לא דיווח על הכנסה זו כפי שדיווחו כל ההכנסות בצורה מבוארת ונקייה? משהמערער נמנע מהדיווח המקובל, מסיק ב"כ המשיב שהוא ביקש להתחמק מבירור השאלה האם מדובר בהכנסה חייבת אם לאו, על-ידי הסתרת ההכנסה מתוך תקווה כי המשיב לא ישים לב להכנסה זו.

ואולם, כבר נרמז לעיל, כי טענה זו אינה מבוססת כדבעי בעדות המפקחת. בנוסף לדברים שהובאו מעדותה לעיל, הפנה ב"כ המערער לתשובותיה של המפקחת בעדותה לעניין דרך הדיווח שנדרשה. בתשובה לשאלה היכן יש מקום להציג תקבול שאיננו בבסיס המס, ענתה באופן מהוסס: "בטופס 1301 יכול ... אני לא בדקתי מבחינה משפטית" (עמ' 12 לפר'), ולאחר מכן אישרה כי הדרך הנכונה בתקופה שלפני



**בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופטת מרים מזרחי**

עמ"ה 510-07

2003 להודיע לפקיד השומה "על תקבול שאינו בבסיס המס היתה על ידי מכתב" (שם, עמ' 15).

"ש. נכון הוא שמלכתחילה על פי הפקודה עד 2003 לא היה צריך לדווח כלל על תקבולים שהם לא בבסיס המס? נניח שמישהו היה מקבל תקבול שאינו בבסיס המס ואינו הכנסה, נכון שלפני 2003 לא היה חייב לדווח עליו כלל?
ת. נכון" (שם).

נראה, אפוא, שהמפקחת לא הבהירה מהו המחדל של המערער בדרך מילוי טופס 1301 כפי ששומה היה למלא אותה תקופה, לכן אני מתקשה לקבל את מסקנת ב"כ המשיב, כי דרך הדיווח **שלא בגדר הדו"ח** מטעה. לשיטתי, עמדת המערער, לפיה שומה היה עליו באותה עת לדווח בטופס 1301 מפורשות על הכנסה חייבת בלבד, לא נתערעה. המפקחת לא התייחסה לפרטי הטופס כמחייבים פירוט של הכנסה שלשית המערער אינה חייבת במס, ומכאן שאם השקפת הנישום היא שהכנסה אינה חייבת במס, פועל הוא לפי מצפנו וכדין כאשר אינו מפרטה בטופס האמור. המפקחת אמנם התייחסה לדיווח הדרוש מחוץ לטופס, באמצעות **מכתב**, ואולם, לא הפנתה לבסיס הנורמטיבי לנקיטת דרך זו דווקא. מכל מקום, מקובל עלי כי לא יתכן שהנישום ישמור את המידע לעצמו וכך גם את ההכרעה לגבי משמעותו. ברי שעליו לעמוד בדרישת גילוי נאות וברור של העובדות הרלבנטיות, **בין על גבי הטופס הנזכר ובין באופן בולט אחר**.

בתצהירו של רואה החשבון עילם אזולאי תואר אופן הדיווח מזווית ראייתו של המערער –

"צויינה בדו"ח על ההכנסה בסעיף 'מקורות אחרים' תחת מסגרת ההכנסות הפטורות הפניה למכתב שצורף אל הדו"ח, שבו צוין דבר הסכום שקיבל המערער בגין ניהול תיק השקעות בארה"ב. לדו"ח השנתי שהוגש צורף מכתב ממשרדנו, ובו נכתב במפורש 'למען הסדר הטוב הננו להודיעכם כי מר גרין קיבל בחו"ל רווחים שהופקו מניהול תיק השקעות בארה"ב בסכום של 3.15



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט מרים מזרחי

עמ"ה 510-07

מיליון דולר. גם סכום זה שהופק ונתקבל בחו"ל אינו חייב במס בישראל".

המפקחת התייחסה למכתב זה בתצהירה, וצרפה אותו לתצהיר (נספח א). העיון במכתב מעלה כי ההתייחסות להכנסה זו נעשתה בסעיף 10 באופן אגבי, בסמוך לפרט של "ריבית פטורה לבעלי שליטה". גם בדו"ח עצמו נכתב, בפרק ז', בהתייחס ל"הכנסות / רווחים פטורים ובלתי חייבים במס של 'בן הזוג הרשום' ובן / בת הזוג" במקום המתייחס ל"מקורות אחרים" – "ריבית לבעלי שליטה (מכתב מצורף)".

התרשמותי היא שהדרך שננקטה על ידי המערער, כפי שתוארה גם מטעמו, לא עמדה בדרישת הגילוי הנאות. ההתייחסות לפרטי ההכנסה ה"אחרת" (שאינה חייבת במס על פי הנתען), לא הובלטה במסמך שהוצג - ולמעשה הובלעה בו. אין גם מחלוקת שרואה החשבון של המערער לא העלה אותה בשיחתו עם המפקחת.

7. מכל מקום, לשיטתי, לענייננו, אין צורך להכריע במחלוקת שהסתמנה לגבי דרך הדיווח המחויבת על-פי החוק כדי להכיר בכח המשיב לבטל את ההסכם במקרה זה. לשון אחר, לא נדרשת קביעה פוזיטיבית שמדובר בהטעה מכוונת או בדרך דיווח בלתי תקינה, ובאותה מידה אין צורך לקבוע שמדובר בטעות שהמערער היה מודע לה. אני אף מוכנה להניח שבחינה רצינית ומדוקדקת של המפקחת היתה מגלה את ההכנסה המצוינת במכתב הצרופות (שם - כהכנסה לא חייבת), ואפשר, על כן, שהתנהלות היתה רשלנית. ואולם, השתכנעתי כי מבחינת פקיד השומה ביסוד ההסכם מונחת **טעות** של המפקחת. הטעות עניינה – אי-בחינת עובדת ההכנסה הנוספת, מהטעם שלא ידעה על הכנסה זו, בטרם הגיעה להסכם. לעניין החשיבות שיש לייחס לעצם עובדת הטעות אסביר עמדתי ביתר פירוט להלן.



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 510-07

השלכת הטעות

א. היבט דיני החוזים

8. עסקינן במצב של "דואליות נורמטיבית", דהיינו – מצב בו חלים גם דיני החוזים בצד דיני המס (או דיני המשפט המינהלי), מאחר שמדובר בהסכם לכל דבר, שתוכנו שומת המס.

הטעות מערערת את יסוד ההסכמה של המפקחת וכך גם את השומה המבוססת עליה, ומכשירה את החזרה מההסכם ומהשומה. גישה זו מונחת בבסיס דיני החוזים, ואין סיבה לשלול תחולתה גם בגדר הסכם המס. נהפוך הוא: אינטרס הציבור מחייב שכל הכנסה חייבת במס תמוסה כדבעי ולא תישמט מרשת המס בשל טעות לגבי היקף ההכנסה החייבת, שהמידע לגביו מצוי בידי הנישום. רק כך יוטל מס אמת ונטל המס יושת באופן שוויוני.

מדובר **בטעות**, דהיינו: "מחשבה או אמונה של צד לחוזה שאינה תואמת את המציאות": שלו, **דיני חוזים**, מהדורה שניה, עמ' 188, ובמקרה זה מדובר בטעות יסודית לגבי עובדה מרכזית בקביעת השומה (קיומה של הכנסה נכבדה שאפשר שהיא "חייבת"). הטעות האמורה היא על פניה **סבירה**, קרי – סיבתה משכנעת (המידע נשמט מעיניה של המפקחת), והעלאתה כטעם הביטול נעשתה, ללא ספק, בתום לב.

דיני החוזים מבחינים בין טעות הידועה לצד השני לבין טעות לא ידועה. "כאשר טעותו היסודית של צד אחד אינה ידועה לצד השני, אין הטועה יכול לבטל את החוזה, אלא רק לפנות לבית המשפט בבקשה לבטלו" (שלו, שם, עמ' 195). כך נובע מסעיף 14 לחוק החוזים (חלק כללי), תשל"ג-1973.

ואולם, כאן פורשה בחוזה זכות ביטול שאינה מותנית בידיעת הנישום על הטעות, ולכן, אף מבלי לבסס טענה שמדובר בטעות ידועה (דהיינו, טעות שהמערער – באמצעות מייצגו - היה מודע לה ואולי אפילו חפץ בה), יש ביד המשיב לפעול באופן



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 510-07

עצמאי לביטול ההסכם, כפי שעשה. **הכח של המשיב לעשות כך נובע מהסעיף המפורש בהסכם**, ואין הוא נזקק להוראת סעיף 14 הנזכרת, שהרי לצדדים חופש משפטי להוסיף בחוזה על הכוחות שמקנה להם החוק. לכאורה, כח זה אינו מוגבל על פי נוסח ההסכם למצב של "טעות", ויש גם מקום להטעים, גם אם יש יסוד להגבלת השימוש בו למצבים מסוימים בלבד (ראו הדיון להלן), אין מקום למגבלה כזו במצב של טעות. אחזק גישה זו להלן.

לנוכח מצב זה, לא ראיתי חשיבות לברור השאלה אם הדיווח היה מטעה במכוון או בלתי תקין. די מבחינתי בכך שהדיווח לא היה ברור דיו למפקחת. לשון אחר, השתכנעתי בכך שהמפקחת לא היתה מגיעה להסכם אילו ידעה שלמערער הגיעה הכנסה נוספת, ולכן מדובר בטעות בתום לב המאפשרת שימוש בכח לבטל.

ב. היבט המשפט המינהלי

9. המערער סבור כי החופש של המשיב לבטל את ההסכם מוגבל מכח המשפט המינהלי או מכח דיני המס כפי שהתפתחו. לשיטת המערער, מאחר שמדובר בחוזה שרשות מינהלית היא צד לו, כללי המשפט המינהלי חלים, בצד דיני החוזים, מכח מהותו של הגוף המתקשר, "ומחייבים אותו לפעול גם במסגרת ההתקשרויות החוזיות שלו, בהגיונות בסבירות, בשוויון וללא משוא מפנים" (ע"א 276/09 דן טאבא נ' מינהל מקרקעי ישראל (תקדין)).

אליבא דמערער, הלכת עמ"ה (ת"א-יפו) 68/93 **מיקרוקול בע"מ נ' פקיד השומה (מיסים)**, שבה אושר ביטול הסכם שומה (על יסוד סעיף מפורש הנותן לפקיד השומה זכות לבטלו), מלמדת על **מגבלות** השימוש בכח המשיב לבטל את ההסכם. על-פי הנטען, מהלכת **מיקרוקול** עולה כי הוראתו של סעיף הביטול וההיגיון המצדיק הכללתו בהסכם שנדון שם היתה העובדה שנציג המשיב שחתם על ההסכם היה נציג **זוטר יחסית**, ועל כן, נדרש פיקוח לעניין זה על-ידי בכירי המשרד, שמומחיותם עולה על מומחיות אותו נציג זוטר. בית המשפט המחוזי שם ציין כי –



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 510-07

"הרציו העומד בבסיס שילובו של סעיף הביטול בהסכם מעוגן בצורך של הרשות לקיים פיקוח על מעשיו והחלטותיו של הנציג מטעמה שאיננו נמנה על בכירי המשרד ואשר סמכויותיו להחליט בעניינים מהותיים מוגבלות הן, בהכרח".

בסיכומי המערער נטען כי המקרה הנדון שונה בכך שאין מדובר בפקיד זוטא שמצא לנכון להגיע להסכם, אלא במפקחת שלדבריה גילתה "פתאום" מסמך **שעמד לפניו**, ובלשון הסיכומים:

"ענייננו לעומת זאת שונה לחלוטין, שכן כמפורט לעיל **בניגוד לעניין מיקרוקול** – הודעת הביטול ניתנה ללא נימוק, שלא על סמך גילוי עובדות חדשות או פרשנות אחרת לדיני המיסים שנעלמה מעיני המפקחת במועד חתימת ההסכם עקב מעמדה הזוטר, כביכול, והבנתה הפחותה לעומת הבכירים ממנה. בענייננו, כפי שהוכח, הסיבה היחידה ש"פתאום" נתגלה לעיני המפקחת עצמה מסמך שאין חולק שנכלל בדיווח שהוגש והיה בפני המפקחת עובר לחתימת ההסכם. סיבה זו אינה יכולה להיחשב כנובעת מהפערים בין פקידה זוטרה לבכירים, ומומחיותם היתירה בדיני המס ופרשנותם. אפשרות זו אינה יכולה להיחשב כאפשרות שמתקשר בהסכם מחייב יכול ו/או צריך היה לצפותה כחלק ממתחם הציפיות הסבירה".

בעניין דנן, הובהר מעדות המפקחת כי ממוקמת היא בהיררכיה מתחת לפקידת השומה. אין לומר על המפקחת שאינה בכירה, ואולם, ברי שאין היא הסמכות העליונה. מכל מקום, איני רואה סיבה לקבוע שהדברים שהובאו מעניין **מיקרוקול** באים להגביל את האפשרות לכלול סעיף מפורש בעניין הכח לבטל גם כאשר הכולל אותו הוא פקיד שאינו זוטא. ההסבר שניתן לכלילת ההוראה במיקרוקול אינו ההסבר האפשרי היחיד. אין באמור שם כדי להביא למסקנה שבמצב אחר בו נכלל הסעיף המאפשר ביטול – אין לו תוקף. תוקף ההוראה המאפשרת ביטול נובע מדיני החוזים, ואין בו פסול מהבחינה המינהלית, גם אם הגורם המינהלי שהוא צד להסכם הינו בכיר למדי. אכן, סיבה טובה להוספת הסעיף המאפשר ביטול, מטבע העניין, הינה



**בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט מרים מזרחי**

עמ"ה 510-07

לאפשר בחינה על ידי גורם בכיר יותר, אבל אפשרות של **טעות בתום לב**, גם היא מקימה סיבה טובה. עובדה היא שהמפקחת, גם אם בקיאה היא ויודעת את מלאכתה, טעתה, ואפשר שבכך נגרם עוול לציבור משלמי המיסים.

10. המערער מוסיף, כי יש ללמוד את מגבלות הכח לבטל את הסכם השומה גם מפסיקת בית המשפט העליון לעניין סמכות פתיחת שומה לפי סעיף 147 לפקודה. המערער הפנה לע"א 976/06 **דן מרום נ' נציבות מס הכנסה** (תקדין), בו נאמר:

"את סמכות הנציב לפתוח שומה על-פי סעיף 147 יש לפרש בצמצום ולהתירה בנסיבות מיוחדות וחריגות. מרגע ששומה הפכה לסופית, לנישום קיים אינטרס להסתמך על השומה, ופתיחת שומה זאת על-ידי הנציב תיעשה רק כאשר השיקולים והאינטרסים הציבוריים יצדיקו פגיעה בהסתמכות זו. את האיזון יש לבצע על רקע כלל הנסיבות ובהן אינטרס ההסתמכות של הנישום על סופיות השומה, הנזק שנגרם לנישום או שעלול להיגרם לו כתוצאה מפתיחת השומה, מהותו של האינטרס הציבורי אותו מבקשים לקדם, וכמובן נסיבות פתיחת השומה המבוקשת. במהותו איזון זה הינו איזון שנקבע בעבר על-ידי בית המשפט בנוגע לשינוי החלטה מינהלית".

11. האם דברים אלה שוללים את המסקנה שהובאה לעיל? אני סבורה כי יש לדחות את הטענה לפיה מגבלות השימוש בזכות ביטול השומה, כפי שהן עולות מהפסיקה, מביאות גם למסקנה שבמקרה זה לא היה ביד המשיב לבטל את ההסכם. אמנם מקובל עלי כי את סמכות הביטול הנתונה ביד המשיב מכח ההסכם המפורש עליו להפעיל בהגיונות ובתום לב ועל פי המגבלות שהוכחו לגבי סמכות פתיחת שומה, ואולם, לשיטתי אין כל טעם שיצדיק קביעה לפיה החזרה מההסכם במקרה זה לא נעשתה בגדר המגבלות הנדרשות.

הנסיבות דנן נכנסות לגדר הנסיבות שהמשפט המינהלי מכיר בהן כמצדיקות חזרה מההסכם, כפי שתוארו בע"א 976/06, **דן מרום** הנזכר. ראשית, מדובר באינטרס ציבורי מובהק "לפתוח" את השומה כאשר היא מבוססת על טעות. הובהר מדברי



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 510-07

המפקחת כי בעת שהגיעה להסכם השומה טעתה לגבי היקף הכנסתו החייבת. לציבור אינטרס להביא לתשלום מס אמת ולוודא שלא תחמוק הכנסה מרשות המס בגין טעות לגבי היקף המס שסיבתה אי-ידיעת העובדות.

דיון זה מוביל לעקרונות המוכרים במשפט הישראלי בעניין **הלכת ההשתחררות**. ד' ברק, בספרה **האחריות החוזית של רשויות המנהל**, כותבת בהקשר זה: "בחינתו של הכלל המשפטי אשר מוכר כהלכת ההשתחררות מובילה למסקנה שיש בו איזון אינטרסים ראוי בין הערכים המנוגדים של קדושת החוזה וחופש הפעולה השלטוני ... האינטרס הציבורי מחייב שבמקרים שבהם המשך כיבודה של המערכת החוזית יחבל בטובת הכלל במידה שאין להשלים עמה, תוכל הרשות להשתחרר מהחוזה שכרתה" (שם, עמ' 157).

ויוטעם, הלכת ההשתחררות מאפשרת השתחררות מהסכם אף ללא הוראה מפורשת המאפשרת זאת. יתר על כן, מדברי המחברת ד' ברק שם, עולה כי הסתמנה מגמה שיפוטית שהלכה זו חלה גם במצבים בהם ניתן לטעון שבהתנהגות המדינה "דבק אבק של רשלנות" (שם, עמ' 182). כך למשל, באחד מפסקי הדין המרכזיים שדן בהלכה, והוא עניין בג"צ 218/85 **ארביב נ' פרקליטות מחוז תל אביב**, פ"ד מ(2) 393. כך גם בבג"צ 636/86 **נחלת ז' בוטינסקי מושב עובדים ואח' נ' שר החקלאות**, פ"ד מא(2) 701, שבו נפסק:

"אין צידוק חוקי לחייב את המשיבים להמשיך ולבצע החלטות מוטעות שניתנו בשעתן ללא שיקול דעת מעמיק וללא ראיית הדברים באספקלריה ציבורית רחבה" (שם, עמ' 710).

מכאן, שגם כאשר היה ביד הגורם הפועל מטעם המדינה להימנע מהטעות, לא נשללת תחולת ההלכה.

עם זאת, המחברת מדגישה שם:

"יש להדגיש כי אין באמור עד כאן כדי להצדיק שימוש בהלכת ההשתחררות לשם התנערות של המנהל מחוזה שהתגלה כלוקה



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 510-07

במידת מה בכדאיותו הכלכלית עקב רשלנותם של הפקידים שעסקו בהערכות המחיר שקדמו לעריכתו. **תחולתה של הלכת ההשתחררות בנסיבות של רשלנות מינהלית כפופה אף היא למבחן היסודי של איזון אינטרסים.** גם במקרים כאלה צריכה הרשות המינהלית להראות שהאינטרס הציבורי שבהתרת התחייבויותיה גובר על האינטרס שבכיבודן. על-פי רוב לא תוכל להסתפק בכך שתצביע על כדאיותה הכלכלית המפוקפקת של העיסקה. לצידה של הסתייגות זו אין להוציא מכלל אפשרות שבמקרים חריגים ניתן יהיה להצדיק השתחררות שלטונית מעיסקה לא כלכלית שההתקשרות בה, כמו גם המשך קיומה, עולים כדי פגיעה בכספי ציבור" (שם, עמ' 184).

בחינת הנסיבות בעניין דנן כדי למצוא את איזון האינטרסים הנאות, מעלה את השיקולים הבאים: אין מחלוקת כי הנושא של ההכנסה שהופקה בחו"ל לא עלה ולא לובן בשיחות של המפקחת עם המייצג. אין גם לומר כי העובדות הרלבנטיות גולו על ידי המערער גילוי ברור, ובסופו של דבר הנושא כלל לא נבחן על-ידי הגורם המתאים. כמו כן, החזרה מההסכם **נעשתה זמן קצר לאחר השגתו**, במסגרת 90 הימים שנקבעו בחוזה. מאחר שזכות הביטול פורשה בהסכם והשימוש בה נעשה בתוך הזמן שנקבע לכך, קשה להשתכנע שעומדת למערער טענת הסתמכות על השומה לפי ההסכם, ואין לומר כי התגבשה ציפייה מוצדקת שלו שהסתיים הבירור הנוגע לאותה הכנסה שלא נישומה, ושומת המס לא תשתנה. מדובר, כאמור, בטעות בתום לב של המפקחת, וגם אם נכון לומר שהיה על המפקחת לדקדק יותר בבדיקה – אין מדובר בהתרשלות בולטת, אלא, לכל היותר, בספק – התרשלות, וכמובן – טובת הציבור דורשת בירור מלא וממצה של השאלה אם מדובר בהכנסה שיש לשלם עליה מס, שאחרת נטל המס לא יוטל באופן שוויוני. המסקנה המתבקשת מניתוח זה היא שיש מקום להכיר בכך לבטל את ההסכם במקרה זה. די בטעות אמיתית של צד אחד במקרה זה (פקידת השומה) כדי לבסס זכות ביטול, על-פי הזכות הקבועה בהסכם.



**בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופטת מרים מזרחי**

עמ"ה 510-07

השלכת קיומו של סעיף מפורש בחוזה המס המאפשר ביטול

12. אין ספק שאיזון האינטרסים נוטה בבירור במקרה זה לטובת "ההשתחררות", בשל קיומו של סעיף מפורש בהסכם המאפשר ביטולו תוך תקופה מסויימת, זאת מאחר שסעיף זה מקים כח חוזי ברור ושולל טענת הסתמכות. ב"כ המערער מפנה לע"א 417/74 מנהל מס שבח מקרקעין נתניה נ' הארי פאליי, פ"ד כט(1) 681, שבו בית המשפט העליון בחן את השאלה האם יש ביד מנהל מס שבח מקרקעין לתקן שומה שיצאה על יסוד טעות, וענה על כך בשלילה. בית המשפט העליון שם דחה את השיקול שהטעות תגרום לכך שלאוצר המדינה ייגרם הפסד ממון ניכר. באותו עניין טעה הפקיד שטיפל בשומה טעות משפטית, ובית המשפט קבע כי טעות זו לא נכנסת לגד סעיף 85 לחוק מס שבח מקרקעין, שבו נקבעו הוראות מדויקות לעניין תיקון השומה. לשיטתי, גדר ההוראה בסעיף 85 הוא המונח ביסוד קביעת בית המשפט העליון שם, לפיה אין למנהל "סמכות טבועה" לתקן שומה שהוצאה מתוך טעות, כשבית המשפט הדגיש כי לא נתגלתה כל עובדה חדשה העשויה להצדיק תיקון השומה מכח סעיף 85(1) לחוק.

הוראת סעיף 85 לחוק מס שבח מקרקעין היא בגדר הוראה מיוחדת לעניין תיקון השומה, מכח גילוי עובדה חדשה. הוראה זו אינה חלה בענין דנן, ומכל מקום, נכללה בהסכם הוראה מפורשת המאפשרת ביטול, שתוקפה איתן מכח דיני החוזים. לכן, אין כל משמעות להלכת ע"א 417/74 בענייננו. הפעלת זכות הביטול היא בגדר זכות מוסכמת בחוזה, ו"קדושת" החוזה מגינה עליה.

האם הביטול נעשה על ידי הגורם המתאים

13. הודעת הביטול נחתמה על ידי פקידת השומה מירי סביון ביום 31.8.04 ונתקבלה על ידי רו"ח אזולאי ביום 1.9.04. בהודעה צוין כי לאחר שפקידת השומה עיינה בדו"חות ובהסכם שנחתם, החליטה לבטל את ההסכם. עוד צוין בהודעה "הודעה על הכוונה לבטל את ההסכם נמסרה טלפונית לרו"ח עילם אזולאי לפני מספר ימים".



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 510-07

המערער טוען, כי למעשה המפקחת היא שהחליטה על הביטול ופקידת השומה לא הפעילה שיקול דעתה. טענה זו סומך המערער על דברי המפקחת בתצהירה, מהם עולה לכאורה כי ראתה עצמה כמבטלת את ההסכם. כך בתצהירה, בסעיף 9, כתבה "בעניין זה אציין כי במועד הנ"ל (9.8.04) לא חשבתי לבטל את ההסכם אלא לבצע השלמות לצורך שידור השומה", וגם על דבריה, לפיהם בשיחה הטלפונית עם רו"ח אזולאי הודיעה לו שלהסכם "אין נפקות". כדבריה: "אמרתי שאם נצטרך לעשות את **התהליך הפרוצדוראלי** שמי שמוסמך לבטל את ההסכם יעשה את זה" (עמ' 18 לפר'), ובמקום אחר, כשנשאלה "כשביטלת את ההסכם זה עדיין נקרא שלב א", ענתה "כן" (עמ' 21, שם). בנוסף, על פי תצהיר רו"ח אזולאי (סעיף 11), המפקחת התקשרה אליו ביום 30.8.04 "והודיעה לי כי היא (היא ולא פקידת השומה) מבטלת את ההסכם שנחתם בינינו". המערער מטעים, כי המשיב לא זימן לעדות את רו"ח מירי סביון כדי לסתור טענת רואה החשבון אזולאי, שהמפקחת ולא פקידת השומה ביטלה את ההסכם.

אני סבורה כי עדות המפקחת אינה מותירה ספק, כי הביאה את העניין לפני פקידת השומה והגיעה איתה להבנה שנדרש ביטול ההסכם, כשבעקבות הבנה זו המפקחת הפעילה סמכותה לעשות כן –

י"ש. אמרת שהיית נרעשת והפנית את זה לפקידת השומה, ולפי הנוהל שאני מכיר במס הכנסה כשיש דבר גדול מביאים סגן או פקידת שומה.

ת. אנחנו נמצאים בדיוני שלב א', בו לא סגן פקיד שומה ולא פקיד שומה משתתפים. הם הנחו אותי להמשיך לעשות את הדיון הרגיל בתיק במסגרת דיון שלב א' והם לא אמורים היו להיות חלק מהדיון הזה.

ש. אבל יש הסכם חתום וגמור, איפה שלב א'? הוא מאחורינו.
ת. הוא לא מאחורינו. אני עדיין המפקחת שחתמה על ההסכם והתקשרתי אליו להמשיך את הדיון, מאחר ולא דנו במשהו מאוד מהותי... (עמ' 20-21 לפר').
י"ש. הרי את ביטלת את ההסכם.



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 510-07

ת. לא אני ביטלתי את ההסכם. מירי סביון הוציאה מכתב מכח סמכותה והיא ביטלה את ההסכם. אני המשכתי בדיון, כשמבחינתי פקידת השומה ביטלה את ההסכם. לא בסמכותי לבטל את ההסכם. למירי סביון הפריע שאמרתי לה שאני לא דנתי על הכנסה של 3 מיליון ... היא גם לא ביטלה מייד. התקשרנו לקבוע מועד, וכאשר הדיון של ה-30 לחודש התבטל, עליתי לפקידת השומה והיא ביטלה את ההסכם" (עמ' 21-22 לפר').

על רקע עדות זו, המקובלת עלי כעדות אמינה, יש להגיע למסקנה כי המפקחת הגיעה להבנה שההסכם פגום, מהטעם הפשוט שלא נבחנה על ידה הכנסה בסכום גבוה, וכשהביאה זאת לפני פקידת השומה, היה ברור לשתיהן שההסכם בשל כך אינו יכול לעמוד ויש לברר את מהות ההכנסה קודם לקביעת השומה. כבר בשלב זה, ועוד בטרם הופעלה הסמכות באופן פורמאלי, הודיעה המפקחת לרו"ח אזולאי כי יש להמשיך לדון במהות ההכנסה. הדעת נותנת, כי באותה עת הבינה המפקחת שפקידת השומה תבטל אותו גם באופן פורמאלי, אך מאחר שהיא זו שעמדה בקשר עם רואה החשבון עובר להסכם, ושטעותה שנתגלתה הביאה לצורך לבטלו, אמרה לו באופן טבעי **שהיא** מבטלת את ההסכם. אין בכך די לגרוע מהעובדה שפקידת השומה הפעילה את הסמכות באופן פורמאלי בסמוך.

אשר לשיקול הדעת אותו הפעילה פקידת השומה – ברי כי בנסיבות העניין, כל שהיה עליה לשקול הוא עובדה פשוטה, לפיה הכנסה בסדר גודל משמעותי כלל לא נבחנה על-ידי המפקחת. אין מקום לטענת המערער, לפיה לא התקיים **דיון** בנושא אצל פקידת השומה, וכי מקבלת ההחלטה היתה המפקחת ואילו פקידת השומה רק הפעילה "באופן פרוצדוראלי" את הסמכות. לא נדרשה העמקה בעובדות על-ידי פקידת השומה לקביעת העמדה, מה גם שהעובדות טרם הועלו לדיון ולא נבחנו אותה עת. לכן, אין מקום להסיק מסקנה לרעת המשיב, מהעובדה שפקידת השומה לא הוזמנה על ידו למתן עדות, ודי לעניין זה בעדות המפקחת על כך שהביאה את עניין אי-בחינת ההכנסה לפקידת השומה וזו החליטה על ביטול.



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 510-07

לאור האמור, אני דוחה טענה את כלל הטענות לגבי אי-הפעלת שיקול הדעת בעניין על-ידי פקידת השומה.

הפגיעה בזכות הטיעון

14. טענה נוספת שהעלה המערער בנושא החזרה מההסכם היא הטענה שהמשיב לא נתן למערער זכות טיעון לפני הביטול. המערער מפנה לפסיקה לפיה "על רשות המס לתת לנישום הזדמנות סבירה והוגנת להשמיע את טענותיו בפניה כמתחייב מכללי המשפט המינהלי, כאשר הבחינה האם הוענקה זכות הטיעון היא נסיבתית ונבחנת בכל מקרה לפי נסיבותיו" (ע"א 5324/05 **בשיר נבהאן שחאדה נ' פקיד שומה עכו** (תקדין)). לשיטת המערער, אם חשש המשיב שתקופת הביטול שנקבעה בהסכם תחלוף, היה עליו להציע למערער להאריך את התקופה כדי שתינתן לו האפשרות להציג טענותיו לעניין זה. המערער מטעים כי נותנת הודעת הביטול – רו"ח מירי סביון – לא זו בלבד שלא נימקה את החלטתה, אלא היא אף לא הובאה למתן עדות על-ידי המשיב כדי לבסס את הנימוקים שעמדו ביסוד הודעת הביטול.

גם דין טענה זו להידחות. ראשית, על-פי גרסת המפקחת, שוחחה טלפונית עם מייצג המערער רואה חשבון אזולאי, וזימנה אותו לפגישה בעניין ההכנסה שהושמטה ליום 30.8.04, אך ביום זה התקשר המייצג והודיע כי לא יוכל להתייצב לדיון מאחר שהמערער נמצא בחו"ל ואין לו את כל המסמכים. אי לכך הודיעה לו המפקחת כי בכוונת פקיד השומה לבטל את ההסכם, וכך למחרת בוטל ההסכם כדין. גרסת המערער (לפי תצהיר רואה החשבון אזולאי), היתה שונה, ולפיה ביום 30.8.04 התקשרה אליו המפקחת והודיעה לו כי היא – ולא פקידת השומה – מבטלת את ההסכם וסירבה לבקשה לנהל דיון בעניין, ולמחרת התקבל מכתבה של פקידת השומה המבטלת את ההסכם.

ב"כ המשיב טוען, כי יש להעדיף את גרסת המפקחת, ומדגיש כי גרסתה נסמכה על תרשומת של השיחה מיום 30.8.04 (נספח ו' לתצהירה), והתרשומת פרטה את עובדת הימצאו של המערער אותה עת בחו"ל, שבה הודה המייצג בחקירתו בבית המשפט (פר' מיום 25.1.11, עמ' 5). העד אזולאי טען בעת עדותו שגם לו יש תרשומת



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט מרים מזרחי

עמ"ה 510-07

המבססת את גרסתו, אבל זו לא הוצגה ביחד עם תצהירו, אלא הוגשה לאחר חקירתו הנגדית, ברשות בית המשפט (סומנה מע/1).

אני מאמצת את גרסת המפקחת בשל האמון שעוררה עדותה, שנתמכה כאמור בתוכן התרשומת. לפי גרסה זו, ניתנה למערער הזדמנות להתמודד עם ביטול ההסכם בפגישה שנקבעה, אך בשל שהותו של המערער בחו"ל לא קוימה הפגישה. השיחה התקיימה **כשבוע** לפני סיום תקופת 90 הימים, וסביר כי ההמתנה לשובו של המערער היה בה משום נטילת סיכון שיחלפו 90 הימים שבהם הביטול היה אפשרי, לכן לא נראתה סבירה, מה גם שנציג המערער לא העלה אפשרות של הארכת משך תקופת ההודעה כפי שנקבע בחוזה.

אכן, נראה כי הפגישה האמורה לא נועדה מבחינת המפקחת ליתן זכות טיעון עובר לביטול, מאחר שבתצהירה היא כותבת "בניגוד לאמור בתצהירו של רו"ח אזולאי, אין פרקטיקה של קיום שימוע בטרם ביטול ההסכם" (סעיף 25). ברם, אין ספק שהפגישה היתה משמשת בפועל הזדמנות למערער להעלות טענות בעניין הביטול ומביאה למימוש זכות הטיעון, בהנחה שעמדה חובה לאפשרה גם בהקשר הספציפי של ביטול ההסכם.

יתר על-כן, על-פי התרשומת ב-מע/1, בשיחת המפקחת עם המייצג הועלה על ידו עיקר טיעון המערער לכך שאין לבטל את ההסכם - הטיעון שלא היה צורך כלל לרשום את ההכנסה בדו"ח, מאחר וזו אינה הכנסה חייבת. להבנתי, הגילוי הפתאומי שגילתה המפקחת החזיר את הבירור השומתי לנקודת התחלה, והיה ברור לשני הצדדים כי המחלוקת לא תיפתר באופן מיידי, ולכן, מבחינת המשיב, לא היה מנוס מביטול ההסכם, **נוכח הזמן הקצר שנותר לביטול**. אין מחלוקת כי לאחר הביטול ניתנה למערער זכות טיעון **לפני שהוצאה השומה** וזו לא הביאה להקמת השומה על-פי ההסכם. בנסיבות אלו, אין ביד המערער להישען על פגיעה בזכות הטיעון לעניין הביטול.



**בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופטת מרים מזרחי**

עמ"ה 510-07

טענת העדר הנמקה

15. המערער הוסיף וטען, כי מהודעת הביטול של המשיב נעדר נימוק כלשהו לביטול. ואולם, אין מחלוקת כי הוסברה למייצג סיבת הביטול (כעולה מהתרשומת מע/1), ולכן אין ממש בטענה זו. סיבת הביטול הברורה היתה שבגדר הדיונים שהביאו להסכם לא נבחנה כלל הכנסה שהופקה בחו"ל. בנסיבות אלו, גם לא נפל פגם בהעדר הנמקה, לפי שסיבת הביטול היתה ברורה.

סוף דבר

16. לאור האמור, מסקנתי היא כי לא נפל פגם **בביטול** הסכם השומה, ואין הוא תקף ממועד ביטולו.

הצדדים יוזמנו לדיון שעניינו קביעת אופן ההתקדמות בתיק, ליום 4.10.2011 בשעה 10:30.

ניתנה היום, י"ג באלול תשע"א, 12 בספטמבר 2011, בהעדר הצדדים.

המוכירות תשלח עותקים מהחלטה זו לב"כ הצדדים.

מרים מזרחי, שופטת
מרים מזרחי, שופטת