



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 אפריל 2019

ע"מ 59147-03-15 קצב נ' פקיד שומה גוש דן

לפני כב' השופט ה' קירש

המערער **יצחק קצב**
ע"י ב"כ עוה"ד ארן פריזנט ומורן סטרול

נגד

המשיב **פקיד שומה גוש דן**
ע"י ב"כ עו"ד רויטל בן דוד
מפרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

פסק דין

א. מבוא

1. ספרי החשבונות של המערער נפסלו לשנת המס 2013 בעקבות מעשה אי רישום תקבול. המערער ניהל במועד האירוע חנות לממכר דגים ברמת גן.

יום אחד לקוחה קנתה דגים, שילמה ויצאה מן החנות. מחוץ לעסק המתינו שני עובדי המשיב, פקיד שומה גוש דן, שבאו לערוך ביקורת בחנות. הלקוחה נשאלה על ידי אחד העובדים שאלות בקשר לקנייה. בהמשך, עובדי המשיב נכנסו לחנות והזדהו בפני המערער כפקידי רשות המסים. או אז, ולפני שנדרש לעשות כן, רשם המערער את סכום קנייתה של הלקוחה בקופה הרושמת.

2. בעקבות האירוע הנ"ל, ולאחר שנערך למערער שימוע, נפסלו פנקסיו כאמור, וזאת מכוח הוראות סעיף 145ב(א)(1) לפקודת מס הכנסה. בקשת המערער לעיון חוזר בהחלטת הפסילה נדחתה.

מכאן הערעור בפני בית המשפט המחוזי על הצדקת הפסילה בנסיבות המקרה, כפי שיפורטו בהמשך.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 אפריל 2019

ע"מ 15-03-59147 קצב נ' פקיד שומה גוש דן

ב. הוראות החוק

3. כידוע, החובה לנהל פנקסי חשבונות בקשר להכנסה הנובעת מעסק או משלח יד מעוגנת בסעיף 130 לפקודת מס הכנסה. מכוח סעיף זה (ומכוח הוראות חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975) הותקנו הוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ג-1973, המשולבות עם תקנות מס ערך מוסף (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ו-1976 (להלן: "ההוראות").

4. פרק ד' להוראות עוסק ב"נוהלי רישום במערכת החשבונות ושמירתה".

סעיף 17 להוראות, הנמצא בפרק ד', דן ב"מועד עריכת התעוד". כך נקבע בסעיף 17 רישא: "תעוד פנים על תקבול, על מכירה, על משלוח או הובלת טובין ועל שירות שניתן, ייערך סמוך לביצוע הפעולה...".

5. התיבה "סמוך לביצוע הפעולה" זכתה לפרשנות ענפה ביותר בפסיקת בתי המשפט. בעיקרו של דבר משמעות הדרישה היא "פער זמנים קטן ביותר בין קבלת התשלום לרישומו, וכהגדרתו של כבוד הנשיא שמגר, זהו פרק זמן של 'כמעט מיד'...". מטבע הדברים, פרק זמן זה, קצר ככל שיהיה, נבחן על-פי נסיבותיו של כל אירוע, וכך נעשה גם הפעם. (ע"א 8607/99 יעקב אגמן נ' האוצר מס הכנסה – פקיד שומה תל אביב יפו, ניתן ביום 21.11.2002, סעיף 3(ג) לפסק הדין).

כמו כן, נפסק לא אחת כי: "... הנישום חייב ברישום 'סמוך לביצוע הפעולה' כלומר בין קבלת המזומנים לבין הרישום אין הנישום יכול לעסוק בפעולות אחרות. המילה סמוך מחייבת כי הרישום יעשה באותו מעמד כלומר לפני שהנישום התחיל לטפל ולעבוד בענין של לקוח אחר." (עמ"ה 22/79 פיקר אריה נ' פקיד שומה גוש דן, ניתן ביום 23.4.1979, סעיף 2 לפסק הדין; עניין פיקר נדון בהמשך בע"א 389/79 אריה פיקר נ' פקיד השומה גוש דן (ניתן ביום 25.11.1980) - שם נקבע כי בפירוש המונח "סמוך" יש להתחשב גם בטיב העסק).

כידוע דרישת הסמיכות או המידיות נועדה להבטיח קיום סדר ברישומי הפעולות, לאפשר עריכת ביקורת ובקרה בכל רגע נתון, ולמנוע שכחה והשמטה של פעולות, כפי שעלול לקרות בהעדר רישום על-אתר.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 אפריל 2019

ע"מ 59147-03-15 קצב נ' פקיד שומה גוש דן

6. סעיף 145ב לפקודה מצוי בפרק הראשון לחלק ט' לפקודה, שעניינו "השומה". כותרת הסעיף היא "פסילת ספרים בשל אי רישום תקבולים או אי ניהול קופה רושמת". סעיף 145ב(א)(1), הנוגע למקרה הנוכחי, מורה כדלקמן:

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

הנה כי כן, פנקסי העסק ייחשבו לבלתי קבילים אם הנישום "לא רשם בהם תקבול". עם זאת, הפנקסים לא ייפסלו אם התקיימה "סיבה מספקת" לאי רישום התקבול. גם סוגיית הסיבה המספקת נדונה רבות בפסיקה ונקבע ככלל כי "...מבחנה של 'הסיבה הסבירה' (או של 'הסיבה המספקת') הוא מבחן אובייקטיבי ... זהו מבחנו של הנישום הסביר. השאלה היא, אם נישום סביר פועל בנסיבות העניין כפי שפעל הנישום בעניין שלפנינו... במסגרתו של מבחן זה עשוי תום הלב להיות בעל חשיבות, אך אין הוא גורם מכריע, שכן נישום תם לב עשוי שיהיה רשלן." (ע"א 789/80 פקיד שומה רחובות נ' שקד (ניתן ביום 19.4.1983)).

יש לצפות - בתנאים רגילים ובהתאם להתנהלות המקובלת בחיי היומיום - כי תקבול יירשם עוד בנוכחות הלקוח ובמעמד מסירת התשלום על ידיו לידי הנישום או עובדו. דהיינו עם כניסת הכסף לקופה (במקרה של תשלום במזומן) יירשם התקבול, כחלק מאותה פעולה. ואם משום מה קיימת מניעה אובייקטיבית לרישום התקבול באותו רגע ממש, אזי מצופה כי הדבר ייעשה מיד כשהדבר יתאפשר וללא דיחוי.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 אפריל 2019

ע"מ 15-03-59147 קצב נ' פקיד שומה גוש דן

ג. טענות הצדדים בקיצור נמרץ

7. אלה עיקרי הטיעונים מפי המערער :

(א) היסוד "ולא רשם בהם תקבול" כלל איננו מתקיים כאן: המערער רשם את התקבול שהתקבל מידי הלקוחה וזאת לפני שנדרש לעשות כן על ידי עובדי המשיב. אמנם תחילה הוא שכח לרשום את התקבול אך נזכר בהמשך וביצע את הרישום המתחייב. במצב בו התקבול כן נרשם, אין כל מקום לתחולתו של סעיף 145ב ודין הפסילה להתבטל;

בסיכומי המערער הוטעם:

"... עיתוי רישומו של תקבול אשר נרשם הנו עניין שפקיד השומה רשאי לבחון עפ"י סעיף 130(ב) לפקודה [אשר עניינו פנקסי חשבונות שנמצאו בהם 'סטיות מההוראות או ליקויים' שהם מהותיים]. לעומת זאת, ללא סמכות חוקית, בחר המשיב לפסול את פנקסי המערער לפי סעיף 145ב(א)(1) ביחס לתקבול שהתגלה כשהוא רשום, כפי שהוא עולה בענייננו...".
(מתוך סעיף 18)

היות ולדעת המערער המקרה הנדון כפוף לסעיף 130(ב) לפקודה בלבד, על מנת שפסילת הספרים תהיה מוצדקת, הסטייה מההוראות ניהול הפנקסים (בעקבות האיחור ברישום התקבול) חייבת להיות "מהותית לעניין קביעת ההכנסה" (וראו עמוד 2 לסיכומי התגובה מטעם המערער);

(ב) ממילא הייתה סיבה מספקת לעיכוב ברישום: התנהל ויכוח בין המערער ובין הלקוחה האמורה, ויכוח אשר הסיט והסיח את דעתו של המערער וגרם לו להתמהמה ברישום התקבול;



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 אפריל 2019

ע"מ 15-03-59147 קצב נ' פקיד שומה גוש דן

(ג) נפלו פגמים מהותיים באופן עריכת הביקורת על ידי אנשי מס הכנסה: רק אחד מהם היה מוסמך לערוך ביקורת מסוג זה, כאשר הנחיות רשות המסים מחייבות נוכחות של שניים, ובנוסף לא נערכה תרשומת בהתאם לנהלים ועל גבי הטופס המחייב והמתאים;

(ד) המשיב סירב לחזור ולעיין מחדש בהחלטת הפסילה שנתקבלה, וזאת בניגוד להוראות סעיף 145ב, וגם מסיבה זו דין הפסילה להתבטל.

8. המשיב לעומת זאת מדגיש כי התקבול הנדון נרשם בקופה הרושמת אך ורק לאחר ששני עובדי פקיד השומה הזדהו בפני המערער כפקידי רשות המסים. עד אז התקבול לא נרשם, למרות חלוף הזמן. במצב דברים זה, לגישת המשיב, יש לומר כי המערער "לא רשם" את התקבול כך שסעיף 145ב(א)(1) לפקודה כן חל כאן.

לדעת המשיב לא הייתה כל סיבה או סיבה מספקת לאי רישום התקבול מיד עם קבלתו מידי הלקוחה, ודאי כאשר נבחנות הנסיבות בהיבט אובייקטיבי.

המשיב ממשיך ומכחיש כי נפלו פגמים באופן עריכת הביקורת ולגישתו לא הובאו בפניו כל נימוק חדש או עובדה חדשה שהצריכו שינוי בהחלטת הפסילה כתוצאה מעיון חוזר.

ככל שהיה ליקוי כלשהו בהתנהלות המשיב, אזי לדעת המשיב עקרון הבטלות היחסית מחייב הותרת הפסילה על כנה, לאחר ליבון הנסיבות בפני בית המשפט.

ד. פירוט השתלשלות האירוע - המוסכם והשנוי במחלוקת

9. לצורך הדיון וההכרעה בערעור, חשוב לפרט את נסיבות האירוע על כל שלביו, לזהות את העובדות אשר לגביהן אין למעשה מחלוקת בין הצדדים, ולקבוע ממצאים לגבי הדברים שעליהם הצדדים אינם מסכימים.

מקורות המידע שעומדים לרשותנו להרכבת התמונה הם:

(א) הדו"ח שנרשם על ידי עובדי המשיב תוך כדי עריכת הביקורת ואשר נחתם בסוף האירוע גם על ידי המערער ("דו"ח הביקורת");



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 אפריל 2019

ע"מ 15-03-59147 קצב נ' פקיד שומה גוש דן

(ב) מכתב פנימי שנשלח למחרת הביקורת על ידי מי שערך אותה אל מנהל תחום ניהול הספרים במשרד המשיב; גם כאן מתואר האירוע תוך הוספת פרטים שלא היו כלולים בדו"ח הביקורת ("המכתב הפנימי");

(ג) תרשומת "שימוע בגין אי רישום תקבול" שנערך כשמונה וחצי חודשים לאחר הביקורת ולפני קבלת החלטת הפסילה ("תרשומת השימוע");

(ד) תצהיריהם של שני עובדי המשיב אשר הוגשו במסגרת ערעור זה;

(ה) תצהיר המערער בהליך זה;

(ו) תוכן החקירות הנגדיות של שלושת העדים הנ"ל.

10. יוער כי הלקוחה לא זומנה לעדות ולטענת המערער אין לו כל דרך ליצור קשר עמה או לאתרה.

11. נפנה אפוא להשתלשלות הדברים.

הביקורת נערכה ביום 10.9.2013 (שהיה יום שלישי בשבוע). על שעת עריכת הביקורת ניתן ללמוד רק מצילום סרט הקופה הרושמת בו נרשם לבסוף תקבול המריבה (השעה הייתה 17:00, בהנחה ששעון הקופה הרושמת אכן דייק). באופן תמוה – ובלתי תקין לדעתי – דו"ח הביקורת איננו מציין את שעת עריכתה, לא תחילתה ולא סיומה.

12. כאמור, הביקורת נערכה על ידי שניים: מר דרור ותארי ("דרור") וגב' עדי אפרים ("עדי"). דרור היה רכז חולייה במשרד המשיב. הוא עסק בתחום השומה, להבדיל מתחום ניהול הספרים. לדבריו תכלית ההגעה לחנות הייתה כדי ללמוד על מהות העסק, תמחור המוצרים והיקף ההכנסות וההוצאות, וכל זאת במסגרת עבודת השומה.

עדי למדה באותה תקופה ראיית חשבון והועסקה על ידי רשות המסים במשרת סטודנטית.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 אפריל 2019

ע"מ 15-03-59147 קצב נ' פקיד שומה גוש דן

13. דרור ועדי (להלן – "השניים") ערכו תצפית מחוץ לחנות כאשר כל אחד עמד במקום אחר. נצפתה לקוחה אחת בחנות שקנתה דגים. המערער איננו חולק על כך שבאותה עת לא נכחו בחנות לקוחות או אנשים נוספים.

14. כאשר יצאה הלקוחה מן החנות ניגש אליה דרור והציג את עצמו כאיש רשות המסים. עדי המשיכה לעמוד במקום אחר ולתצפת על חנות.

אין מחלוקת על כך כי בדקות הקרובות לא נכנסו לקוחות נוספים לחנות.

15. לדבריו, דרור שאל את הלקוחה מה היא קנתה. היא השיבה שהיא קנתה שני דגים. בדו"ח הביקורת לא מוזכרות שאלות נוספות שנשאלו או תגובות נוספות מצד הלקוחה.

במכתב הפנימי (אשר כאמור הועבר למחרת האירוע למנהל תחום ניהול הספרים) דרור הרחיב וכתב כי "ביקשתי לקבל [ממנה] פרטים, הגב' השיבה כי קנתה 2 דגים וסירבה למסור פרטים נוספים".

בתצהיר העדות הראשית שלו דרור תיאר את המעמד הנ"ל כ"תשאול" הלקוחה. לא הוברר שם כמה שאלות נוספות נשאלו ומה הייתה תוכן. יוער כי הלקוחה לא הזדהתה בפני דרור ואין אנו יודעים מי היא. בחקירתו הנגדית הוסיף דרור כי:

"... שאלנו מה קנית, היא אמרה שני דגים, הוצאנו בפניה תעודה. יותר

מזה היא לא הייתה מוכנה לשתף פעולה."

(עמוד 21 לפרוטוקול הדיון, שורות 15-16)

16. לפי עדותה של עדי (עמוד 40, שורה 2 עד שורה 5), אחרי שהלקוחה הלכה מהמקום ולפני שהשניים נכנסו לחנות, דרור התחיל את רישום דו"ח הביקורת.

הדו"ח רשום על דפים חלקים בכתב יד, קודם זה של דרור ובהמשך זה של עדי. למעלה נרשם התאריך וכתובת העסק. דרור תיאר בכתב ידו בכמה שורות את "תשאול" הלקוחה ולאחר המילה "נכנסנו" כתב היד מתחלף והמשך הדו"ח נרשם, כך מסתבר, על ידי עדי, וזאת במהלך הביקורת ולאחר שהשניים הזדהו בפני המערער בתוך החנות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 אפריל 2019

ע"מ 15-03-59147 קצב נ' פקיד שומה גוש דן

17. בדו"ח הביקורת נכתב כי "נכנסנו לחנות 10 דקות לאחר שהגב' [הלקוחה] יצאה". מניסוח זה אפשר להבין כי פרק הזמן של 10 דקות כלל את משך התשאול, כלומר מיציאת הלקוחה מהחנות ועד לכניסתם של השניים. בתצהיריהם השניים כותבים כי "לאחר התשאול המתנו מספר דקות ונכנסנו..." (סעיף 7).

במכתב הפנימי לא מצויינת כל המתנה בין סוף תשאול הלקוחה והכניסה לחנות (ראו סעיפים 1 ו-2 למכתב הפנימי).

18. בחקירתו בבית המשפט דרור נשאל לגבי משך השיחה עם הלקוחה ומשך המתנה מחוץ לחנות והשיב כך:

כב' הש' קירש:	כמה זמן נמשכה השיחה עם הגברת?
מר ותארי:	היא התווכחה, זה היה סמוך לחנות וניסינו לשכנע אותה שתשתף איתנו פעולה.
כב' הש' קירש:	כמה זמן?
מר ותארי:	כמה דקות.
כב' הש' קירש:	דקה, שתי דקות?
מר ותארי:	אני לא יודע להגיד לך אבל זה היה כמה דקות.
כב' הש' קירש:	טוב.
מר ותארי:	עד שהגענו לחנות, עד שהיא הגיעה אלינו ועד שהיא הגיעה לחנות זה לקח 10 דקות.
כב' הש' קירש:	רגע, ה-10 דקות זה כולל הזמן, זמן השיחה עם האישה.
מר ותארי:	כן, עד שהגיעה אלינו ועד שהזדהינו ועד שהצגנו, ביקשנו לקבל את הפרטים, ועד שנכנסנו לחנות, התהליך הזה בערך 10 דקות."

(עמוד 23, שורה 28 עד עמוד 24, שורה 6)

גם עדי (אשר כאמור לא השתתפה בשיחה עם הלקוחה אך ראתה את המתרחש ממקום תצפית אחר) נחקרה בנושא זה:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 אפריל 2019

ע"מ 59147-03-15 קצב נ' פקיד שומה גוש דן

"כב' הש' קירש: ולהערכתך כמה זמן נמשכה השיחה עם הגברת

שיצאה עם הדגים?

גב' אפרים: השיחה בחוץ של דרור?

כב' הש' קירש: כן.

גב' אפרים: אהה, היא הייתה כמה דקות, אני לא הייתי

בשיחה,

אני עמדתי בסמוך לחנות לראות שלא נכנסים

לקוחות.

...

כב' הש' קירש: כמה זמן עבר מתום השיחה שלו [של דרור] איתך עד

שנכנסתם לחנות?

גב' אפרים: כ-10 דקות. הוא בא אליי, דיבר איתי, סיפר מה

קרה באותה שיחה, מה היא ענתה לו, ... איזה

קנייה היא ביצעה, וכתב את הפסקה הזו, חיכינו

עוד מספר דקות לראות איך אנחנו מתארגנים

לביקורת ונכנסנו.

כב' הש' קירש: טוב. בסדר.

עו"ד פריזנט: בביקורת שלכם כתבת נכנסנו לחנות 10 דקות לאחר

שהגברת יצאה. בעצם כרגע את אומרת 10 דקות

אחרי ש,

גב' אפרים: הגברת יצאה, דרור ניגש אליה דיבר איתה, רשמנו

כ-10 דקות, אני לא יודעת אם זה היה 10 דקות 11

דקות 12 דקות, לא עמדתי עם סטופר, זה היה

מספיק זמן רב כדי שאם היה תקבול הוא היה צריך

להירשם."

(עמוד 39, שורה 18 עד שורה 22; עמוד 40, שורה 16 עד שורה 25)

19. לעומת זאת, המערער כתב בתצהירו כי:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 אפריל 2019

ע"מ 15-03-59147 קצב נ' פקיד שומה גוש דן

"... הלקוחה יצאה מהחנות. כעבור כ-2 דקות להערכת מיציאת הלקוחה מבית העסק נכנסו לעסק נציגי מס הכנסה שהציגו את עצמם". (סעיפים 4 ו-5 לתצהיר)

בחקירתו בבית המשפט המערער תיאר את האירוע עד לכניסת השניים לחנות כדלהלן:

... אתה טענת בתצהיר שלך שאחרי 2 דקות נכנסו המבקרים.	"עו"ד בן דוד:
אפילו פחות.	מר קצב:
אפילו פחות משתי דקות?	עו"ד בן דוד:
אני חושב שזה כשתי דקות. אני לא יכול לדייק.	מר קצב:
כשתי דקות? למה אתה קובע שתי דקות?	עו"ד בן דוד:
כי אני ראיתי אותם ניגשים אליה, לא קישרתי שהם ממס הכנסה. ראיתי שהם הולכים לכיוון שלה. ולא יודע מה היה, אחרי דקה נכנסו אליי."	מר קצב:

(עמוד 7, שורה 6 עד שורה 12)

20. נמצא אפוא כי טווח הגרסאות הוא בין שתי דקות (מעט זמן) לבין עשר דקות ויותר (הרבה זמן). יש להניח כי דרור, שניצב מחוץ לבית העסק אך בקרבת מקום, הגיע עד ללקוחה היוצאת תוך שניות (ולא דקות). נמצא כי התשאול שנערך אז הסתכם בשאלות ספורות והלקוחה השיבה רק לאחת מהן ("מה קנית?"). התקיימה שיחה בין דרור ועדי ודרור התחיל לרשום את דו"ח הביקורת (הוא הספיק לכתוב כ-35 מילים בכתב ידו לפני שהכתיבה מחוץ לחנות הופסקה). לא התרשמתי מחומר הראיות כי בשלב זה השניים המתינו המתנה מכוונת של יותר מדקות מעטות לפני כניסתם לחנות. כל האמור לעיל יכול היה להתרחש בפחות מעשר דקות אך קרוב לוודאי לא בשתי דקות, כגרסת המערער.

21. יש להצטער על כך שעובדי המשיב לא מצאו לנכון לרשום במדוייק בדו"ח הביקורת את כל הזמנים החשובים, ולמצער את שעת יציאת הלקוחה מהחנות ושעת כניסתם אליה. כאשר פסילת ספרי הנישום תלויה, כמו במקרה זה, בקביעה כי תקבול לא נרשם "סמוך לביצוע הפעולה" (כלשון תקנה 17) או "מיד" (כפי שנדרש על פי ההלכה), הרי חלוף



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 אפריל 2019

ע"מ 59147-03-15 קצב נ' פקיד שומה גוש דן

הזמן עומד במוקד הבירור ואין כל סיבה שתיעוד האירוע לא יהיה מלא ומדוייק.¹ עם כל הכבוד, בסוג זה של ביקורת אין מקום להסבר לפיו "לא עמדתי עם סטופר".

22. מכל מקום, אינני יכול לקבל את גרסת המערער שחלפו אך שתי דקות עד לכניסת עובדי המשיב (ובשל כך אין צורך להידרש לשאלה האם בנסיבות המקרה, פרק זמן של שתי דקות ייחשב "סמוך" אם לאו). גרסתם של נציגי המשיב, אף אם היא יכולה להיות מתועדת בצורה טובה יותר, סבירה יותר בעיניי.

23. יתרה מזאת, המערער הודה שלא רשם את התקבול באופן מיידי כנדרש. כבר בדו"ח הביקורת נרשם מפי המערער כי:

"שכח לרשום את התקבול של הגברת שיצאה מהחנות כרגע בסך 108 ש"ח, היא בילבלה אותי... התבלבלתי, טעיתי, היא בילבלה אותי עם הכסף."

גם בשימוע לפני קבלת החלטת הפסילה נאמר בשם המערער:

"אין ספק שזה לא תקין, תקבול צריך להרשם בסמוך לקבלתו וזה לא תקין שנרשם באיחור... במקרה הזה לא זוהה אי רישום תקבול אלא רישום באיחור, איחור ארוך."

ובתצהיר המערער נכתב:

**"... [התקבול] נרשם באיחור מאחר שהדין ודברים ביננו [בין המערער ובין הלקוחה] הסיח כנראה את דעתי בעת התשלום. בשום מקרה לא נמצא על ידי המבקרים תקבול שלא נרשם על ידי, אלא תקבול... שנרשם על ידי מאוחר יותר ממועד קבלתו."
(מתוך סעיפים 6 ו-7 לתצהיר)**

בחקירתו בבית המשפט הודה המערער כי:

¹ בסעיף ה(13) להוראת ביצוע מס הכנסה מספר 21/2001 מיום 1.8.2001, נכתב: "יש להקפיד על מילוי זמני התצפית פנים/חוץ, שעת התחלת הביקורת וסיומה."



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 אפריל 2019

ע"מ 59147-03-15 קצב נ' פקיד שומה גוש דן

"הכנסתי את הכסף לקופה ושכחתי לרשום אותו באותו רגע."

(עמוד 6, שורות 23-24)

ובהמשך:

"עו"ד בן דוד: זו הטענה שלך גם היום שרשמת את התקבול

באיחור?

מר קצב: כן.

עו"ד בן דוד: אוקיי והסיבה לאיחור הזה?

מר קצב: התבלבלתי."

(עמוד 14, שורה 28 עד שורה 31)

24. אין אפוא ספק, ולמעשה אין גם מחלוקת, כי התקבול לא נרשם בקופה הרושמת מיד עם קבלתו, ולעניין זה אין נפקות אם חלפו עשר דקות מצאת הלקוחה עד לכניסת נציגי המשיב לחנות או חלף פרק זמן קצר יותר בדקות אחדות.

25. נתייחס עתה להתרחשויות **לאחר** כניסת השניים לחנות.

נמצא כי מיד עם כניסתם הם הזדהו בפני המערער כעובדי רשות המסים, ועובדה זו איננה שנויה במחלוקת: עמוד ראשון לדו"ח הביקורת; סעיף 8 לתצהירי השניים; סעיף 5 לתצהיר המערער; עדות דרור, עמוד 23, שורה 16; עדות עדי, עמוד 37, שורה 27.

26. בשלב מסויים בחקירתו הנגדית ניסה המערער לומר כי הוא רשם את התקבול עוד לפני שהשניים הזדהו בפניו כעובדי רשות המסים:

"עו"ד בן דוד: טוב. אז בעצם כמו שאתה אומר רק אחרי שהם

הזדהו רשמת את התקבול, נכון?

מר קצב: לא, לפני זה רשמתי.

עו"ד בן דוד: לפני שהם הזדהו?

מר קצב: אני לא זוכר בדיוק. אני זוכר שרשמתי את זה. או

שהם באו. אני לא זוכר בדיוק אבל אני זוכר



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 אפריל 2019

ע"מ 15-03-59147 קצב נ' פקיד שומה גוש דן

שרשמתי את זה כי התעוררתי, התעוררתי
כשהבנתי שלא רשמתי בגלל הלהט שהיה עם
הגברת, התעוררתי שלא רשמתי."

(עמוד 7, שורה 30 עד עמוד 8, שורה 2)

גרסה זו לסדר האירועים איננה מתיישבת עם כל יתר הראיות ואף לא עם תוכן תצהיר המערער עצמו: "בסמוך לאחר כניסת המבקרים לחנות ובנוכחותם, נגשתי לקופה ורשמתי ביוזמתי את ה-108 ש"ח" (מתוך סעיף 6 לתצהיר). על כן יש לקבוע כממצא עובדתי כי השניים אכן הזדהו בפני המערער לפני שהוא ניגש לקופה הרושמת ורשם את התקבול הנדון.

27. אין מחלוקת כי בעת שהייתם של השניים בחנות לא נכח בה כל אדם פרט למערער.

28. לאחר כניסת השניים לחנות, המערער שוחח בטלפון.

מחומר הראיות לא לגמרי ברור אם שיחת הטלפון התחילה עוד לפני כניסתם של השניים או רק לאחר כניסתם ולאחר שהציגו את עצמם בפני המערער (לפי סעיף 9 לתצהירי דרור ועדי, המערער ענה לשיחת הטלפון בנוכחותם; מחקירתה של עדי משתמע כי המערער שוחח בטלפון עוד קודם לכן: "כשנכנסנו והצגנו את עצמנו, הוא דיבר בטלפון...") (עמוד 37, שורה 27). כמו כן אין זה ברור מן העדויות אם רישום התקבול הנדון אירע תוך כדי שיחת הטלפון האמורה או רק לאחריה (תוך כדי השיחה: סעיף 9 לתצהירי דרור ועדי; עדות עדי, עמוד 37, שורה 27 עד שורה 30, וכן עמוד 38, שורה 3. לאחר השיחה: עדות דרור, עמוד 24, שורה 25).

יוער כי שיחת הטלפון כלל לא מוזכרת בדו"ח הביקורת ואילו במכתב הפנימי נכתב כי השיחה התקבלה לאחר כניסת השניים לחנות.

אינני סבור כי לפרטים הנ"ל חשיבות אמיתית לענייננו, משנמצא כי התקבול לא נרשם מיד עם קבלתו ומשנקבע כי הוא נרשם רק לאחר שהשניים הזדהו בפני המערער (כפי שלדעתי לא נודעת בנסיבות המקרה חשיבות לשאלה עם מי שוחח המערער בטלפון – עם לקוח, לגרסתו, או עם הלקוחה שזה עתה יצאה מן החנות, כפי שנרמז תחילה על ידי המשיב).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 אפריל 2019

ע"מ 15-03-59147 קצב נ' פקיד שומה גוש דן

29. יש לציין כי לפי העדויות נציגי המשיב לא ידעו כאשר הם נכנסו לחנות כי התקבול שהתקבל מהלקוחה טרם נרשם – לא נטען כי הלקוחה אמרה להם כך מחוץ לחנות ואף לא נטען כי היא הספיקה להישאל על כך. עוד יושם אל לב כי בעת רישום התקבול בקופה לעיני השניים, הם לא ידעו מדוע המערער מקיש את הסכום (הרי הכסף עצמו כבר היה בתוך הקופה עוד לפני כניסתם לחנות). השניים שאלו את המערער עבור מה הדפיס תקבול (סעיף 10 לתצהירי דרור ועדי; עדות דרור, עמוד 24, שורה 26 עד שורה 28; עדות עדי עמוד 38, שורה 4). בעקבות שאלה זו השיב המערער כי הוא הקיש את התקבול שקיבל מידי הלקוחה שיצאה, מפני שהוא שכח לרושמו קודם לכן.

30. מנגד המערער העיד כי הוא ראה את דרור ניגש אל הלקוחה מחוץ לחנות, מדבר עמה שם, לפני שהשניים נכנסו לחנות (עמוד 7, שורה 11 עד שורה 14). כלומר, הייתה למערער סיבה להניח בהסתברות של ממש, כי נציגי המשיב ידעו על התקבול שנתקבל מידי הלקוחה, דבר שיכול להסביר את ה"יוזמה" שנקט המערער בהמשך, כשרשם את התקבול בקופה.

31. עם זאת, אין גם מחלוקת שהמערער הקיש את הסכום 108 ש"ח בקופה ביוזמתו **במובן** זה שהוא לא נדרש לעשות כן על ידי השניים.

עד כאן העובדות הנחוצות לליבון טענות הצדדים בקשר לאירועי יום הביקורת.

ה. טענת המערער בדבר אי תחולת סעיף 145ב(א)(1) לפקודה

32. כאמור, המערער טוען, כאחד מנימוקיו הראשיים, שאין סעיף 145ב חל על המקרה כלל ועיקר כי הרי התקבול הנדון **נרשם** על ידיו, כמתואר לעיל, ואילו הסעיף האמור דן במקרים בהם הנישום "**לא רשם בהם**" [בספרי החשבונות] **תקבול שהיה חייב לרשמו**".

33. אין אני יכול לקבל טיעון זה. אמנם פסיקת בתי המשפט דנה ברגיל במקרים בהם "נתפס" הנישום באי רישום על ידי מבקרים מטעם רשות המסים, וזאת **עוד בטרם** בוצעה פעולת הרישום הנדרשת.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 אפריל 2019

ע"מ 15-03-59147 קצב נ' פקיד שומה גוש דן

34. אולם מעשה "התפיסה" איננו נמנה על יסודות סמכות הפסילה המעוגנת בסעיף 145ב(א)(1) לפקודה.

טולו לדוגמה מקרה בו פקיד השומה יודע בוודאות – על סמך הוכחות חותכות – כי תקבול פלוני, שהתקבל בידי נישום, נרשם זמן רב לאחר קבלתו (אך בטרם עריכת ביקורת על ידי פקיד השומה). ההוכחות לעצם קבלת התקבול, שעת הקבלה ושעת הרישום עשויות להתבסס על צילום, על עדות צד שלישי או על אמירה קודמת של הנישום עצמו.

הניחו לצורך הדוגמה כי לכל הדעות פרק הזמן שחלף בין קבלת התקבול לבין רישומו איננו עומד במבחן ה"סמוך". האם בנסיבות דוגמה זו העובדה שביקורת המשיב נערכה רק לאחר הרישום מעלה או מורידה לעצם השאלה האם התקבול נרשם תוך הזמן הנדרש על פי דין? סבורני כי התשובה צריכה להיות שלילית, הן על בסיס לשונו של סעיף 145ב (יחד עם תקנה 17) והן לפי השכל הישר. הנישום בדוגמה זו הפר את מצוות המחוקק בדבר רישום תקבולים וכל תכליות מוסד פסילת הספרים מתקיימות לגביו – ללא כל קשר למועד עריכת הביקורת.

35. מהצד השני – וכנגד הדגש ששם המשיב דנן על העובדה כי רישום התקבול בוצע על ידי המערער רק לאחר ששני נציגי המשיב הזדהו בפניו – לטעמי עצם הזדהות המבקרים – **כשלעצמה** – אין בה כדי להכריע את העניין. ברי כי המשיב מבקש מבית המשפט להסיק או להקיש מן העובדה הנ"ל כי אילולי כניסתם של השניים לחנות והזדהותם כעובדי רשות המסים, אותו תקבול לא היה נרשם לעולם.² ואכן יש בסברה זו הרבה מן השכל הישר, והשוו דבריה של כבוד השופטת סרוסי בע"מ 15-05-39344 **חברת ונ אבו אלעאפיה מאז 1879 (2006) בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4** (ניתן ביום 27.6.2017):

"להווי ידוע כי רישום תקבול לאחר הזדהות המבקרים אינו עונה על

דרישת הרישום לפי הוראות ניהול ספרים."

(סעיף 19 לפסק הדין)

² יש לציין בהקשר זה כי בהודעה המפרשת את נימוקי הערעור שהוגשה על ידי המערער נכתב משפט זה: **"רב הסיכוי שעובדת קיומו של התקבול לא היה מגיע לידיעת המשיב, לולא נרשם ע"י המערער"**. לטעמי זו אמירה מקוממת אך לאור העובדה שנימוקי הערעור נחתמו על ידי המערער עצמו באופן אישי ולא על ידי עורך דין, אתייחס לדברים אלה כהתבטאות אומללה גרידא.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 אפריל 2019

ע"מ 15-03-59147 קצב נ' פקיד שומה גוש דן

36. המערער כמובן מכחיש כי אלה הם פני הדברים וכי הוא הונע לרשום את התקבול אך ורק בשל נוכחות המבקרים; לגרסתו התקבול לא נרשם תחילה בשל שכחה זמנית ומשנזכר בקבלת הכסף פעל לרשום את התקבול (עמוד 8, שורה 13 עד שורה 15).

37. להבנתי סעיף 145ב ותקנה 17 אינם מביאים בחשבון את **המניע לרישום** של התקבול, כשם שתוצאות **אי רישום** של תקבול אינן תלויות בתום ליבו של הנישום בדרך כלל. טולו לדוגמה מכולת שכונתית באזור מגוריו של עובד מס הכנסה (אחראי ניהול ספרים, לצורך הדוגמה). בעל המכולת מכיר את העובד, שנוהג לערוך קניות במכולת, ואף מכיר את תחום העיסוק של העובד (כלומר קיימת כאן "הזדהות מראש"). בכל פעם שהעובד פוקד את המכולת, הבעלים מקפיד לרשום את התקבול כדת וכדין. ברור כי במקרה זה אין למצוא כל דופי בהתנהלות בעל המכולת ואין מקום לפשפש במניעיו.

38. מה מבדיל בין דוגמה זאת והמקרה דנן? כאן כמובן התקבול לא נרשם מיד עם קבלתו מידי הלקוחה והוא אף טרם נרשם בעת הזדהות נציגי המשיב, למרות שנקפו מספר דקות מזמן התשלום.

דהיינו חזרנו לעניין **חלופי הזמן מעת קבלת התקבול**, שהוא גם המבחן הקבוע בהוראות החוק ("סמוך לביצוע הפעולה"). אילו היה מוכח במקרה הנוכחי כי המבקרים הזדרזו להיכנס לבית העסק מיד עם צאת הלקוחה והזדהו מיד בפני המערער – הכל תוך שניות – ואז המערער רשם את התקבול, ייתכן שהיה מקום לקבוע כי התקבול אכן נרשם בסמוך לביצוע הפעולה וזאת חרף עריכת הרישום לאחר ההזדהות, מפני שלא חלף זמן רב מדי מאז קבלת הכסף. אולם לא כך היה במציאות, ובהתאם לראיות חלפו דקות בין שלבי האירוע, כמתואר לעיל.

39. לדעתי במצב בו התקבול לא נרשם תוך פרק הזמן הנדרש על פי דין, רישומו בסוף של דבר – אפילו לפני שהנישום "נתפס" על ידי מבקרי רשות המסים – איננו מרפא את הפגם ואיננו מונע את החלתו של סעיף 145ב(א)(1) לפקודה.

תימוכין למסקנה זו ניתן למצוא בספרו של פרופ' נמדר **ניהול פנקסים** בעמוד 65 (חושן למשפט, 1992) - שם הוא כותב:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 אפריל 2019

ע"מ 15-03-59147 קצב נ' פקיד שומה גוש דן

"היוצא מכך שניתן לפסול ספריו של נישום לא רק אם לא רשם את התקבול אלא גם אם רשם במועד מאוחר יותר מכפי שנקבע בהוראות. לפי הוראת הסעיף ניתן לפסול ספריו של נישום אם נתקיימו שלושה אלה: א) הנישום או אדם אחר מטעמו קיבלו תקבול. ב) התקבול לא נרשם כלל, או לא נרשם במועד בספרי הנישום כנדרש לפי ההוראות. ג) הנישום לא הראה סיבה מספקת לאי הרישום או לאיחור ברישום."

וכן ראו סעיף 2.5 לפרק "פסילת ספרים בשל אי רישום תקבול" בהוראות המנהליות של רשות המסים בנוגע לסעיף 145ב לפקודה (להלן - "חב"ק"):

"נמצא שנישום לא רשם תקבול כלשהו, שהיה חייב לרושמו או לא נרשם] על-פי ההוראות האמורות, ייחשבו פנקסיו בלתי-קבילים..."

(יצוין כי בחב"ק משולבות הוראות חוזר מס הכנסה מספר 25/93 מיום 24.5.1993 הדן בנושא "ישום מנהלי של הוראות הפקודה בעניין פסילת ספרים בשל אי רישום תקבול").

40. אוסיף בהקשר זה כי אינני מסכים כלל עם טיעונו של המערער המופיע בסעיף 21 לסיכומיו:

"לא יהיה זה נכון שדווקא מתיקון כשל ביוזמת נישום ע"י רישום מאוחר יפסלו פנקסי נישום עפ"י סעיף 145ב(א)(1), שהרי יהיה בכך כדי להביא נישומים להימנעות מרישום מאוחר של תקבולים שטרם נרשמו מחשש שיבולע להם ויפסלו פנקסיהם ואף יאשמו בפלילים."

ברי כי לא הרישום (המאוחר) מביא לפסילת הספרים, אלא העדר הרישום במועד, בין אם התקבול נרשם בסופו של דבר ובין אם לאו.

ייתכן כי במסגרת היישום הפרטני והקונקרטי של הוראות סעיף 145ב יש מקום להבחין בין מקרה של תקבול שנרשם אמנם באיחור קל אך ביוזמת הנישום לבין תקבול



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 אפריל 2019

ע"מ 15-03-59147 קצב נ' פקיד שומה גוש דן

שנרשם (באיחור) בעקבות עריכת ביקורת מס הכנסה, אולם בשני המצבים הוראות הסעיף חלות. נשוב להיבט זה בחלק ט' להלן.

ו. קיום סיבה מספקת

41. כאמור, החרג לתחולת סעיף 145ב(א)(1) ופסילת הספרים על פיו הוא במקרה בו "שוכנע פקיד השומה כי הייתה סיבה מספקת לאי הרישום". הפסיקה מבהירה כי מדובר באמת מידה אובייקטיבית, וכי יש לשאול האם נסיבות המקרה הנבדק היו מצדיקות אי רישום (או עיכוב ברישום) אצל הנישום הסביר, העוסק באותו תחום פעילות עסקית, ואשר נערך באופן נאות לטפל כדין בקבלת פדיון כספי מלקוחותיו.

42. גרסתו של המערער דגן לסיבת העיכוב ברישום התקבול לא הייתה עקבית ואחידה.

לפי גרסה אחת לאירועים, הלקוחה התעקשה לשלם את מחיר הדגים – 108 ש"ח – בכסף קטן, ועל כך היה ויכוח בינה ובין המערער. הוויכוח והבלבול בעקבותיו, כך נטען, השכיחו את הצורך לרשום את התקבול בעת כניסת הכסף לקופה הרושמת.

כך נרשם בדו"ח הביקורת:

"[המערער] השיב כי שכח לרשום את התקבול של הגברת... היא בילבלה אותו. היא הוציאה כסף קטן התבלבלתי ולא רשמתי בקופה."

בתצהיר המערער (סעיף 4) נאמר:

"... חלק מהתשלום שולם במטבעות וכי ביני לבין הלקוחה התנהל דין ודברים בקשר לסיכום הכסף והמטבעות כשבסופו הכנסתי את הכסף לקופה..."

43. גרסה שנייה ושונה היא כי התפתח ויכוח עם הלקוחה על מחיר הדגים (להבדיל מאופן התשלום בכסף קטן):



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 אפריל 2019

ע"מ 59147-03-15 קצב נ' פקיד שומה גוש דן

"מר קצב :
 לפני כן היה דו שיח ביני לבינה על גובה הסכום,
 כי אני טענתי שמגיע לי 108 שקלים והיא [טענה]
 שזה 103 שקלים. נוצר ויכוח ביני לבינה, אם זה
 103 שקלים או 108 שקלים. היה לי ויכוח די
 רציני איתה בנושא הזה.

...

אז עברתי על הדגים שלה, בסוף אני בא לקחת
 108 שקלים, היא אמרה לי 103 שקלים, נכנסתי
 איתה לדו שיח סוער קצת, אני לא זוכר כמה היא
 שילמה לי בסוף, היא יצאה, ובהתאם לכך
 הכנסתי את הכסף לקופה ושכחתי לרשום אותו
 באותו רגע."

(עמוד 6, שורה 6 עד שורה 8; עמוד 6, שורה 21, עד שורה 24)

44. למותר לציין כי ההבדל בין גרסאות המערער איננו תורם למהימנות סיפורו באופן כללי. יתרה מזאת, קשה לקבל **בשתי הגרסאות** את המצג לפיו הוויכוח עם הלקוחה – בין אם על צורת התשלום ובין אם על מחיר הסחורה – הצליח להוציא את המערער משלוותו עד כדי בלבול ושכחת הצורך לרשום את התקבול. וכפי שמעיר המשיב – המערער לא שכח לשים את הכסף בקופה (ראו סעיף 47 לסיכומי המשיב).

מצאתי לנכון לשאול את המערער על כך במהלך חקירתו :

"כב' הש' קירש :
 אני אשאל בכל זאת שאלה, מר קצב, אני רואה
 אותך פה, אני חושב שהיית גם בדיון הקודם,
 אתה לא עושה עליי רושם של אדם שעל 5 שקל,
 בין 108 שקלים ל-103 שקלים אתה מתרגש,
 ונסער, מויכוח על 5 שקלים, כך אני כשאני
 מסתכל עליך זה נראה ככה.

מר קצב :
 לא, זה לא תמיד הכסף. לפעמים אי הבנות,
 כאילו, לפעמים בן אדם לפי דעתי אפילו בשביל
 שקל אחד זה לא, זה עניין של אני חושב עיקרון או
 מראה על יושר. לפי דעתי זה מראה על יושר. אני



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 אפריל 2019

ע"מ 15-03-59147 קצב נ' פקיד שומה גוש דן

מנסה להפגין יושר כלפי כל אחד. אז אם אני
אומר לה 108 שקלים והיא אמרה לי 103 אני
פשוט זה לא הבעיה.

כב' הש' קירש: זה לא הכסף.

מר קצב: כן. אני לא רואה בזה עניין של כסף. יש בזה כסף

אבל לא זה הנקודה ... הנקודה זה עניין של
יושר.

(עמוד 18, שורה 21 עד שורה 32)

עלי לומר כי ההסבר איננו משכנע במיוחד, מה גם שהמערער נשאל קודם לכן על ידי ב"כ
המשיב:

"עו"ד בן דוד: כל פעם שיש איזשהו משהו כזה בחנות קורה לך
שאתה שוכח לרשום את התקבול?

מר קצב: לא.

עו"ד בן דוד: זה לא משהו שהוא חריג. זה קורה. מתווכחים על
עודף, מתווכחים על כסף, זה דברים שקורים
בחנות.

מר קצב: תמיד אפשר כל בן אדם יכול לטעות. אין בן אדם
שלא יכול להתבלבל.

(עמוד 8, שורה 4 עד שורה 9)

45. יהיה הסברו של המערער אשר יהיה, בכל הגרסאות הוא טוען כי החיכוך עם הלקוחה
גרם לו לשכוח לרשום את התקבול – כך נרשם מפיו בדו"ח הביקורת כמצוטט לעיל
("שכח לרשום את התקבול") וכך גם נאמר בחקירתו:

"מר קצב: ... אני זוכר שרשמתי את זה כי התעוררתי, התעוררתי
כשהבנתי שלא רשמתי בגלל הלהט שהיה עם הגברת, התעוררתי שלא
רשמתי.

...

נזכרתי, נזכרתי שלא רשמתי את התקבול, זה קורה לי הרבה פעמים
שאני שוכח משהו ואני נזכר בו לאחר מכן. מה לא קורה לך ששכחת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 אפריל 2019

ע"מ 15-03-59147 קצב נ' פקיד שומה גוש דן

משהו ואחר כך נזכרת שאת צריכה לעשות משהו ששכחת? זה קורה."

(עמוד 8, שורות 2-3; עמוד 8, שורה 13 עד שורה 15)

46. ליבי עם המערער שהודה כי שכח לרשום את התקבול – ואכן כל אחד מאתנו לעתים שוכח דבר. אולם כאמור מניעת שכחה היא בין עקרונות היסוד והתכליות העיקריות של הוראות ניהול הספרים. בהקשר זה ראו את דברי כבוד השופט גולדברג בע"א 1999/92 אליהו חדד נ' פקיד שומה נתניה (ניתן ביום 1.3.1995), אשר הפנה לפסיקת בית המשפט העליון בעניין שקד והוסיף וקבע:

"... מטרת ההוראה שבסעיף 145ב(א)(1) לפקודה 'אינה רק מניעת השתמטות מכוונת מתשלום מס, אלא מטרתה היא אף ליצור מסגרת ארגונית, אשר תמנע שכחה, הזנחה ורשלנות'... הכנסת יסוד סובייקטיבי תסכל את המטרה החקיקתית של ההוראה, שכן יינתן צידוק לרשלנים ולשכחנים למיניהם, בתום-לב אמיתי, אשר לא יקיימו את ההוראות המחייבות אותם..."

(סעיפים 9 ו-10 לפסק הדין)

47. דרישת רישום התקבול "בסמוך" או "מיד" עם קבלתו מבוססת על נסיון וחכמת החיים שדבר שאיננו נעשה באופן מיידי נשכח בהרף עין ואיננו נעשה כלל. על כן שכחה כשלעצמה וודאי איננה יכולה להוות "סיבה מספקת" לעניין סעיף 145ב(א)(1) לפקודה.

כמובן אם במקרה מסויים השכחה היא תולדה של אירוע יוצא דופן באמת – קרות מקרה חירום, אסון וכו' – ייתכן שתימצא סיבה מספקת. אבל לא כך לגבי מקרה שגרתי כגון ויכוח בין חנווני ולקוח (בהנחה כי כך אכן היה במקרה הנדון, כאשר אף זה לא הוכח).

48. לפיכך גם אני, כמו המשיב, לא שוכנעתי כי הייתה כאן סיבה מספקת לאי רישום התקבול במועד הנדרש.

ז. אופן עריכת הביקורת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 אפריל 2019

ע"מ 15-03-59147 קצב נ' פקיד שומה גוש דן

49. למערער טענות לגבי אופן עריכת הביקורת במקום העסק ולדעתו הפגמים שנפלו בה משמיטים את הבסיס לפסילת ספריו.

הטיעונים העיקריים בנושא זה נוגעים להסמכתם של המבקרים ולצורת דו"ח הביקורת ותוכנו.

50. בהוראת ביצוע מספר 84/1985, אשר הוצאה על ידי רשות המסים ביום 14.3.1986 וצורפה לתיק על ידי המערער, נאמר בין היתר כי: **"לכל ביקורת יצאו לפחות 2 מבקרים..."** (סעיף 2.1).³

51. אכן ניתן למנות סיבות טובות להנהגת מדיניות של עריכת ביקורות ניהול ספרים על ידי שניים ולא אחד, לרבות: הגברת דיוק ויעילות התצפית וספירת הקופה; הרחבת אפשרויות ביצוע קניות ביקורת; אימות תיאור התרחשות האירועים (עדות נוספת); סיוע באיסוף מסמכים ורישום תרשומת; הבטחת מתן יחס נאות והוגן כלפי הנישום; והגברת הביטחון האישי של עובדי רשות המסים.

52. אין מחלוקת כי דרור ותארי היה מוסמך על פי פקודת מס הכנסה לערוך ביקורת ניהול ספרים. כמו כן לא נותרה מחלוקת כי עדי אפרים, שהועסקה כסטודנטית אצל המשיב, לא הייתה מוסמכת לערוך ביקורת כאמור (שני הצדדים לא דקו פורתא באשר למהות הסמכות הנדרשת אך דומה כי עיקר ההסמכה אמור לנבוע מהוראות סעיפים 135(2), (3) ו-4) לפקודה).

לטענת המערער, עדי לא יכלה להיחשב "מבקרת" לעניין זה ועל כן הביקורת הנדונה נערכה על ידי מבקר אחד בלבד – דרור – וזאת בניגוד להנחיות רשות המסים עצמה ועל כן דין הביקורת ותוצאותיה להתבטל (יוער כי טענת המערער מופנית כלפי **תוקף הביקורת**, וכן תוקף הפסילה שבאה בעקבותיה, ולא כנגד עצם רשותה של עדי להיכנס לחצרי החנות ולשהות בה. עוד יוער כי טיעון זה הועלה רק בשלב ההוכחות ולדעת המשיב מדובר בהרחבת חזית אסורה).

³ כאשר פורסם "רענון" להוראה זו במסגרת הוראת ביצוע מספר 21/2001 מיום 1.8.2001, נאמר כי: **"... הביקורת בעסק תבוצע ע"י 2 מבקרים בלבד"**.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 אפריל 2019

ע"מ 15-03-59147 קצב נ' פקיד שומה גוש דן

53. אינני יכול לקבל את טיעון המערער בעניין זה. סעיף 135 לפקודה איננו דורש כי הפעלת הסמכויות המפורטות בו תיעשה על ידי שניים או יותר פקידים מוסמכים – כל "פקיד שומה, או פקיד אחר שהורשה לכך על ידיו בכתב" רשאי לפעול כמתואר בסעיף. כמו כן, סעיף 145ב שותק באשר לאופן גילוי אי רישום התקבול. דומה אפוא כי אין מניעה חוקית לערוך ביקורת ניהול ספרים באמצעות פקיד מורשה אחד.

54. כאמור מטעמים טובים אימצה רשות המסים מדיניות לפיה ביקורות ייערכו על ידי שני מבקרים. אולם לטעמי סטייה ממדיניות זו – במקרה בו נערכת ביקורת על ידי פקיד מוסמך אחד בגפו – לא תביא לפסלות הביקורת ול"פסילת הפסילה". דרישת השניים איננה מעוגנת בחוק.

יתרה מזאת, וחשוב יותר בעיניי, כל אותם סיבות וטעמים אשר בגללם אומצה המדיניות של עריכת ביקורות בזוגות מתקיימים גם כאשר האדם השני איננו מוסמך לערוך את הביקורת לבדו. העיקר הוא שיש פקיד נוסף שיכול לתרום ליעילות, לדיוק ולהוגנות ההליך כמפורט לעיל, ודי בכך שאחד מן הצמד מוסמך להפעיל את הסמכויות המנויות בדין (וראו את דברי כבוד השופט בורנשטיין בסעיף 54 בע"מ 15-02-13657 נסים טל נ' פקיד שומה כפר סבא, ניתן ביום 31.7.2018). למותר לציין כי האדם השני חייב להימנות על סגל רשות המסים ואין זה מתקבל על דעת שהביקורת תיערך למשל בהשתתפות קרוב משפחה או ידיד של המבקר אם אותו אדם איננו עובד רשות המסים. אולם כאן אין חולק כי עדי הועסקה על ידי רשות המסים באותה עת והיא אף נשאה תעודה מזהה כעובדת הרשות, תעודה אשר הוצגה בפני המערער במהלך הביקורת הנדונה (עמוד 30, שורה 26 ואילך).

55. כאמור הועלו טענות גם כנגד דו"ח ביקורת. דרור לא הכחיש כי קיים טופס קבוע המופק על ידי רשות המסים לרישום דו"ח ביקורת חוץ ניהול ספרים (עמוד 20, שורה 25 ואילך). אולם דרור עמד על כך כי הביקורת שנעשתה על ידיו הייתה בייעודה ביקורת שומתית ולא של ניהול ספרים ולכן הטופס הרגיל לא היה רלבנטי או נחוץ.

קשה לקבל הבחנה זו שעה שדרור ועדי החליטו לערוך תצפית על בית העסק ולתשאל לקוחה שיצאה ממנו לגבי הקנייה שהיא ערכה. מעמד זה הוא מעמד של ביקורת ניהול ספרים אף אם הוא משולב (לפי התכנית) בביקורת שומתית (שעניינה היכרות עם מהות העסק, הסחורה הנמכרת, הספקים והלקוחות, והיקף ההכנסות וההוצאות).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 אפריל 2019

ע"מ 15-03-59147 קצב נ' פקיד שומה גוש דן

56. אולם גם כאן פקודת מס הכנסה והתקנות לפיה אינן מחייבות שימוש בטופס מסויים לרישום תוצאות ביקורת חוץ וקביעת טופס לצורך זה על ידי רשות המסים היא בבחינת הנהגת נוהל פנימי (וראו סעיף 6.5 לפרק "פסילת ספרים בשל אי רישום תקבול" בחב"ק). אינני סבור כי סטייה מנוהל זה, לפחות בנסיבות הנדונות כאן, אמורה להביא לבטלות ממצאי הביקורת על כל המשתמע מכך.

יתרה מכך, במקרה דנן נערך דו"ח ביקורת ידני אשר מפרט את עיקרי האירועים והממצאים ומביא את גרסת המערער למתרחש. המערער אף חתם על דו"ח זה (והשוו סעיף 26 לחוק הפרשנות, התשמ"א-1981 הדן בנושא "סטייה מטופס").

57. עם זאת, יש להעיר כי למרות האופי המשולב או המעורב של הביקורת, מוטב היה להשתמש בטופס הקבוע לביקורת חוץ (או לרשום בצורה דומה את הפרטים שנדרשים על פי אותו טופס), לפחות לגבי חלק זה של הביקורת שנגע לרישום התקבול. כבר ציינתי כי דו"ח הביקורת דנן לוקה במיוחד בכל הקשור לרישום הזמנים המדוייקים של האירועים ותיאור מדוייק של השתלשלות השלבים השונים של הביקורת. במקרה זה – מכיוון שאין למעשה מחלוקת כי התקבול לא נרשם מיד עד קבלתו – לזמנים המדוייקים נודעת חשיבות פחותה מאשר במקרים אחרים. ובכל זאת התייעוד והתיאור אינם מלאים ויש להצטער על כך.

58. לסיכום עניין זה אינני סבור כי יש לבטל את הפסילה בשל הפגמים הנטענים בניהול הביקורת ובתייעודה.

ח. עיון חוזר בהחלטת הפסילה

59. המערער שב והדגיש כי נשללה ממנו הזכות לעיון חוזר בהחלטת המשיב לפסול את פנקסיו.

אביא שוב את נוסח הסיפא של סעיף 145ב(א)(1) לפקודה:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 אפריל 2019

ע"מ 15-03-59147 קצב נ' פקיד שומה גוש דן

"אדם החולק על החלטה שניתנה לפי פסקה זו רשאי לבקש מפקיד השומה כהגדרתו בסעיף 130(יא)(2), בתוך 30 ימים מיום קבלת ההחלטה, לחזור ולעיין בה ולשנותה; דחה פקיד השומה את הבקשה לשנות את ההחלטה, כולה או חלקה, ניתן לערער על החלטתו כאילו היתה צו לפי סעיף 152(ב), ובלבד שהמועד להגשת הערעור יהיה 60 ימים מיום מתן החלטתו."

60. במקרה דנן, החלטת המשיב לפסול את פנקסי המערער לשנת המס 2013 נשלחה אליו ביום 30.7.2014 או בסמוך לו, וזאת לאחר קיום שימוע ביום 27.5.2014. ההחלטה חתומה על ידי פקיד שומה עצמו, מר מקוב.

61. במכתב החלטת הפסילה הופנתה תשומת לב המערער למועד הקבוע בסעיף 145ב(א)(1) לפקודה לצורך הגשת ערעור על פסילת הספרים לבית המשפט המחוזי (60 ימים). לא מוזכרת שם זכות לעיון חוזר בהחלטה או המועד הקבוע בפקודה לבקשו (30 ימים).

62. ביום 11.8.2014 שיגר יועץ המס של המערער מכתב למחלקת ניהול הספרים במשרד המשיב. במכתב מודגש כי טענת המערער היא שמדובר בתקבול שנושם וכי הוסבר בשימוע כי התקבול "... התקבל במועד מוקדם יותר [לכניסת השניים לחנות] ושנושם באיחור כשהנישום נזכר בכך, כך שלכל היותר מדובר ברישום תקבול שאינו בסמוך לקבלתו...". בהמשך המכתב מבקש יועץ המס "לחזור ולעיין בה [בהחלטת הפסילה] ולשנותה", וכי בקשת העיון החוזר "תופנה [לפקיד] אחר, כך שבדיקת ההחלטה לא תיעשה ע"י זה שהחליט אותה".

63. במענה למכתב יועץ המס מיום 11.8.2014, נשלח מכתב על ידי המשיב ביום 15.9.2014 בו הוא ביקש לדעת איזה טיעונים חדשים קיימים בפי המערער כדי להצדיק עיון מחדש בהחלטת הפסילה.

בהמשך לדרישה זו, יועץ המס שלח מכתב שני, ביום 23.9.2014, בו נאמר:

"... מובהר בזאת שאין מדובר בטיעונים חדשים אלא בטענה שההחלטה שניתנה כלל איננה מתייחסת לטענה שהעליתי שכלל לא נחזה אי רישום תקבול..."



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 אפריל 2019

ע"מ 15-03-59147 קצב נ' פקיד שומה גוש דן

... ההחלטה לעומת זאת מתייחסת לטענה בשאלת סבירות אי רישום תקבול, מה שכלל לא טענתי."

גם מכתב שני זה מסתיים בבקשה לחזור ולעיין בהחלטת הפסילה ולשנותה.

64. ואכן בתשובתו הסופית מיום 10.3.2015, כותב פקיד השומה, מר מקוב, בין היתר, כדלקמן:

"במהלך השימוע ניתנה לך מלוא האפשרות להשמיע את טענותיך. יתרה מזו, טענותיך הועלו על הדף על ידי מילה במילה.

...

אני דוחה בתוקף את טענתך כאילו ההחלטה שניתנה איננה מתייחסת לטענות שהועלו על ידך במהלך השימוע.

אני רואה הבדל עצום בין תקבול שנרשם ביזמת הנישום באיחור, לבין תקבול שנרשם בעקבות ביקורת ספרים שתחילתה היא בעת ההזדהות של המבקרים. תקבול שנרשם לאחר הזדהות המבקרים אינו עוד בחזקת תקבול שנרשם שלא בסמוך למועד קבלתו אלא בחזקת תקבול שלא נרשם כלל, שכן הנישום, בידעו על התקבול, אינו יודע באיזה מידע מצוידים המבקרים בעת היכנסם לעסק ולכן אך טבעי הוא שינסה לרשום את התקבולים שהוא זוכר, קל וחמר את אלה הסמוכים למועד הכניסה של המבקרים.

על פי חוזר 25/93 יש לקיים שימוע במהלכו יש לאפשר לנישום להעלות את כל טענותיו אולם משהושמעו הטענות והתקבלה ההחלטה על בסיס טענות אלה ויתר הממצאים הקשורים לביקורת, הסעד העומד בפני הנישום הוא הסעד המשפטי בלבד.

אני רשאי לשוב ולשמוע נישום שבפיו טענות חדשות, טענות שלא הועלו בעת השימוע, רשאי אך לא חייב, מה גם שבמקרה הנדון לא הועלו כל טענות חדשות. אי לכך אינני מוצא כל סיבה לקיים שימוע חוזר במקרה זה."



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 אפריל 2019

ע"מ 15-03-59147 קצב נ' פקיד שומה גוש דן

65. אמנם ניסוח סעיף 145ב(א)(1) סיפא איננו בהיר במיוחד, אך בהחלט ניתן להבין ממנו כי סדר ההליכים הוא כדלקמן:

- (א) מתן הזדמנות לשכנע כי הייתה סיבה מספקת לאי הרישום – על פי נוהל רשות המסים הזדמנות זו ניתנת באמצעות שימוע;
- (ב) אם לא שוכנע פקיד השומה כי הייתה סיבה מספקת, מתן החלטה בדבר פסילת ספרים;
- (ג) הנישום רשאי תוך 30 ימים מיום קבלת החלטת הפסילה, לבקש מפקיד השומה לחזור ולעיין בהחלטה ולשנות אותה;
- (ד) אם פקיד השומה דחה את הבקשה לשנות את החלטת הפסילה, כלומר הוא הותיר את החלטת הפסילה על כנה, הנישום רשאי לערער על החלטת הפסילה, "**כאילו הייתה צו לפי סעיף 152(ב)**". משמעות הדבר היא ערעור לבית המשפט המחוזי, כפי שניתן לערער על החלטה שדוחה השגה. המועד להגשת הערעור לבית המשפט הוא "**60 ימים מיום מתן החלטתו**".

66. לדעתי אין תימוכין בסעיף האמור לסברת המשיב, כפי שבאה לידי ביטוי במכתבו של מר מקוב מיום 10.3.2015 (וקודם לכן במכתב המשיב מיום 15.9.2014), לפיה הזכות לעיון חוזר בהחלטת הפסילה מותנית בהעלאת "**טענות חדשות, טענות שלא הועלו בעת השימוע** [שהתקיים לפני קבלת החלטת הפסילה]".

אין עיגון לדרישה נוספת זו **בלשון החוק** אשר כלל איננה מזכירה קיום טענות חדשות והדרישה האמורה אף איננה מתיישבת עם הביטוי "לחזור ולעיין" שאיננו מרמז על תנאי של חידוש או שינוי.

67. מנגד אין לדעתי ממש בעמדת המערער לפיה הליך ה"עיון מחדש" מחייב אף קיום **שימוע חדש**, כלומר מפגש, נוסף על זה שהתקיים לפני קבלת החלטת הפסילה. "לעייין" בהחלטה בהקשר זה משמעו לבחון בשנית את נכונות וסבירות ההחלטה המקורית לאחר רענון ההיכרות עם החומר שעמד בפני הרשות לפני קבלתה. עיון כאמור איננו מחייב בהכרח מתן במה חוזרת להשמעת טענות, וממילא הטענות אמורות להיפרש בבקשת הנישום לעיון חוזר.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 אפריל 2019

ע"מ 15-03-59147 קצב נ' פקיד שומה גוש דן

על כן, אין פסול בהעדר שימוע שני בנסיבות דנן.

68. ודוקו: במכתבו מיום 10.3.2015 פקיד השומה לא כתב כי "אינני מוצא כל סיבה לקיים עיון חוזר במקרה זה" אלא הוא כתב "אינני מוצא כל סיבה לקיים שימוע חוזר במקרה זה". וכן בתצהירו בערעור זה כתב מר מקוב כי "... לא מצאתי לנכון לקיים דיון חוזר בענייניו [של המערער]" (סעיף 30).

חשוב מכך, תוכן מכתב זה מגלה כי הלכה למעשה נערך עיון חוזר כמשמעותו בסעיף 145ב(א)(1): פקיד השומה מבהיר כי טענתו של המערער – לפיה התקבול אכן נרשם – הובנה על ידיו אך נדחתה. פקיד השומה ממשיך ומסביר מדוע לדעתו התקבול איננו יכול להיחשב כנרשם (לטעמי, כמנומק לעיל, נקיטת עמדה זו איננה נחוצה מבחינתו של המשיב, מפני שסעיף 145ב(א)(1) יכול לחול על תקבול שנרשם, אך נרשם באיחור שלא כדין).

ניכר מתוכן המכתב כי פקיד השומה שב ונתן את דעתו למקרה, בכובד הראש הראוי, ולא מצא לנכון לשנות את החלטתו הקודמת (ויוזכר – אין מחלוקת כי לא הועלו על ידי המערער טיעונים חדשים בשלב האמור).

69. אמנם אינני מסכים עם עמדתו (המפורשת או המשתמעת) של פקיד השומה לפיה הזכות לבקש עיון חוזר מותנית בהעלאת טענות חדשות. אולם לטעמי התקיים כאן הלכה למעשה עיון חוזר שתוצאותיו גלומות במכתב מיום 10.3.2015.

70. אוסיף כי סעיף 145ב(א)(1) סיפא איננו דורש כי מי שיחזור ויעיין בהחלטת הפסילה יהיה פקיד אחר שלא היה מעורב בקבלת ההחלטה המקורית. אדרבה, נוסח הסעיף מזכיר (פעמיים) את "החלטתו", קרי ההחלטה (המקורית) של פקיד השומה שהתבקש לחזור ולעיין בה (והשוו בהקשר זה את הוראות סעיף 150א לפקודת מס הכנסה הקובעות במפורש כי "מי שערך את השומה לא ידון בהשגה עליה" – כלל שלא הונהג בסעיף 145ב בקשר לעיון חוזר בהחלטת פסילת ספרים).

71. יתרה מזאת, אף אם ניתן היה לומר כי פקיד השומה סירב שלא כדין לחזור ולעיין בהחלטת הפסילה, משהוגש ערעור לבית המשפט המחוזי וטענות המערער נשמעו



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 אפריל 2019

ע"מ 15-03-59147 קצב נ' פקיד שומה גוש דן

ונשקלו במסגרת הליך זה, אין לומר כי זכויותיו הדיוניות של המערער קופחו. דהיינו אף אם נפל פגם במעשי המשיב בשלב הבקשה לעיון חוזר – ואינני סבור שכך היה מבחינת מהותם של הדברים – הפתרון של ביטול הפסילה איננו מתבקש ואיננו מידתי.

ט. הסתפקות באזהרה

72. הוברר כי על אף לשונו ההחלטית של סעיף 145ב(א)(1) לפקודה – "יראו את פנקסיו כבלתי קבילים" – רשות המסים סיגלה לעצמה נוהג קבוע של מתן אזהרות בלבד במקרים בהן קיימות נסיבות מקלות ומתאימות (אף אם לא שוכנע פקיד השומה כי הייתה סיבה מספקת לאי רישום התקבול).

נוהג זה קיבל ביטוי בחב"ק, בסעיף 6.3.3 לפרק "פסילת ספרים בשל אי-רישום תקבול" שם נאמר כי: "מתן האזהרה ייעשה במקרים גבוליים בהם נרצה לתת הזדמנות חוזרת לנישום".

(יודגש כי אין אנו עוסקים כאן באזהרה המוזכרת בסעיף 145ב(א)(1) לפקודה, שדן בתוצאות אי רישום פעמיים).

73. המערער מלין על כך שבמקרה הנוכחי פקיד השומה לא הסכים להסתפק באזהרה והפעיל את מלוא הסמכות לפי סעיף 145ב ופסל את ספרי הנישום על כל המשתמע מכך.

פקיד השומה נחקר על כך במסגרת עדותו בבית המשפט:

"עו"ד פריזנט: שאלה נוספת האם, באיזה אופן שקלת להסתפק בתיק הזה באזהרה של הנישום? מדוע בעצם לא השתמשת בחובת האזהרה שקיימת כי בסופו של דבר אחרי הכול אנחנו מדברים על רישום שבוצע ובסך כולל של 108 שקלים, מדוע בעצם העניין של חובת האזהרה לא חלה פה ?



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 אפריל 2019

ע"מ 59147-03-15 קצב נ' פקיד שומה גוש דן

מר מקוב : ... אני מניח שאתה למד מהדברים שאמרתי קודם
מה הייתה הסיבה שזה לא הובא באזהרה, משום
שאני סברתי או התרשמתי שלא הייתה כוונה
לרשום את התקבול הזה, שהנישום לא נהג בתום
לב משום שהוא רץ להזדרז לרשום את התקבול
בדיוק כאשר הוא גילה שמי שעומד לפניו זה לא
לקוח אלא עובד מס הכנסה וזו החלטה שלי.

עו"ד פריזנט : אז... מתי כן מפעילים את חובת האזהרה לטעמך?
... זאת אומרת מה... הקריטריונים להפעיל את
חובת האזהרה?

מר מקוב : למשל כאשר פקיד השומה השתכנע שבאמת אי
הרישום זה משהו שקרה בתום לב, ולא כפי
שהשתכנע פקיד השומה במקרה הזה שהנישום לא
נהג בתום לב.

(עמוד 49, שורה 28 עד עמוד 50, שורה 8)

74. לאחר שקילת הדברים אינני מוצא בסיס להתערב בשיקול הדעת של פקיד השומה שלא
"להסתפק באזהרה" בנסיבות הנדונות. האפשרות של מתן אזהרה בלבד איננה מעוגנת
בהוראות הפקודה עצמן אלא מהווה הסדר מנהלי שהונהג לפני משורת הדין ולטעמי
הביקורת השיפוטית כלפי החלטות פקיד השומה במישור זה צריכה להיות מרוסנת.
במקרה דנן, מעבר לעובדה שהתקבול נרשם רק לאחר הזדהות נציגי המשיב ועלול היה
להישאר בלתי רשום אילולי הגעתם במפתיע לבית העסק, יש מקום להוסיף ולציין פרט
אחר שטרם הוזכר: נציגי המשיב הצהירו (בסעיף 4 לתצהיריהם) כי הוחלט לבצע
ביקורת בעסקו של המערער "בעקבות מידע אנונימי שהתקבל במשרדנו בדבר אי
רישום תקבול על ידי מר קצב יצחק". דרור נשאל באופן מפורש בעניין זה במהלך
חקירתו ואישר כי "בעקבות המידע יצאנו לביקורת" (עמוד 22, שורה 20); לדבריו תוכן
המידע האמור הינו "מסווג".

והנה יצאו נציגי המשיב לביקורת בעקבות המידע הנ"ל, והתקבול ששילמה הלקוחה
הראשונה בה נתקלו המבקרים אכן לא נרשם. אמנם קיומו של המידע המודיעיני איננו
רלבנטי לבחינת נסיבות האירוע הנקודתי (האם התקבול המסוים נרשם אם לאו והאם



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 אפריל 2019

ע"מ 15-03-59147 קצב נ' פקיד שומה גוש דן

הייתה סיבה מספקת לאי רישום במועד), אך לעניין הפעלת שיקול הדעת המנהלי בדבר "הסתפקות באזהרה", קיום המידע – שהביא מלכתחילה לעריכת הביקורת – כן ראוי למשקל.

כאמור אינני מוצא פגם בהחלטת המשיב שלא להסתפק באזהרה במקרה דנן.

י. סיום

75. לאור כל האמור לעיל, הערעור נדחה.

76. המערער ישלם למשיב הוצאות משפט בסכום כולל של 15,000 ש"ח, וזאת עד ליום 31.5.2019.

77. מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לבאי כוח הצדדים.

ניתן היום, ה' בניסן תשע"ט, 10 אפריל 2019, בהעדר הצדדים.

הרי קירש, שופט