



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

04 דצמבר 2018

ע"מ 18-04-7270 יקירביץ נ' פקיד שומה חיפה

1  
2  
3  
4  
5  
6  
7  
8  
9  
10  
11  
12  
13  
14  
15  
16  
17  
18  
19  
20  
21  
22  
23  
24  
25  
26  
27  
28  
29  
30  
31  
32  
33  
34  
35

### פסק דין

בפני ערעור שהוגש ע"י המערערת גב' יוליה יקירביץ על החלטת המשיב, פקיד שומה חיפה, מיום 25/2/18, בדבר פסילת פנקסיה לשנת המס 2017.

המערערת טוענת במסגרת הערעור כי ספריה נפסלו בשל אי רישום שני תקבולים, האחד מיום 7/12/17 והשני מיום 8/12/17, כל אחד מהם בסך 500 ₪.

לטענת המערערת, בביקורת שנערכה בעסק ביום 10/12/17, נמצא כי שני תקבולים ששולמו בכרטיס אשראי (מוצגים מע/1, מע/2), לא נרשמו ולא הוצאו חשבוניות בגינם. ההסבר שניתן ע"י המערערת הוא כי בימים שבהם התקבלו התקבולים, שהתה בעסק המופעל על ידה, חנות לבגדים, העובדת גב' אלה מלנקי, על פי ההסבר ביום 7/12/17, יום חמישי בשבוע, הגיעה לחנות לקוחה אשר ביקשה לרכוש שמלה, וביקשה שיבוצע תיקון לשמלה ובהתאם לבקשת הלקוחה קיבלה העובדת גב' מלנקי את התשלום בכרטיס אשראי והלכה עם הלקוחה על פי בקשתה לתופרת לצורך ביצוע התיקון. על פי העדות של גב' מלנקי, יצאה עם הלקוחה מהחנות במהירות כדי להספיק להגיע לתופרת לפני שזו האחרונה סוגרת את החנות שלה.

עוד הסבירה העובדת גב' מלנקי כי מאחר והשעה היתה 17:00, לא חזרה לאחר ההגעה לתופרת לחנות של המערערת אלא מיהרה לביתה לטפל באמה שחולה בסרטן ולא הרגישה טוב.

על פי העדות של גב' מלנקי ועל פי הטענות העולות מן הערעור, הודיעה גב' מלנקי למערערת ביום שישי, 8/12/17, כי לא תוכל להגיע לעבודה בחנות עקב מצבה הבריאותי של אמה, אך בעקבות בקשה של לקוחה שביקשה לרכוש בגד לאירוע, הגיעה בסופו של דבר לחנות בסביבות השעה 11:00, כאשר הלקוחה מחכה לה בכניסה לחנות. לאחר בחירת הבגד על-ידי הלקוחה, שילמה הלקוחה בכרטיס אשראי. גב' מלנקי אשר מיהרה לחזור לטפל באמה, לא רשמה את התקבול ששולם בכרטיס אשראי.

הביקורת שבוצעה בעסקה של המערערת נערכה ביום ראשון בבוקר, 10/12/17, על פי עדותה של גב' מלנקי היא הגיעה לחנות בסביבות השעה 10:00 ודקות ספורות לאחר הגעתה נכנסו המבקרים מטעם המשיב וערכו את הביקורת בעסק. עוד צוין בעדותה של גב' מלנקי, כי הספחים של התשלום בכרטיס האשראי (מע/1, מע/2) היו מונחים על הדלפק בחנות על מנת שלא תשכח לרשום אותם ביום ראשון עם הגעתה לעבודה.



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

04 דצמבר 2018

ע"מ 18-04-7270 יקירביץ נ' פקיד שומה חיפה

1 המערערת טענה, הן בעדותה היא והן בעדותה של העובדת גב' מלנקי, כי לא היתה כל כוונה להעלים  
2 הכנסות וכי רק בשל מצבה הבריאותי של אמה של גב' מלנקי, ובשל כך שמיהרה לחזור לטפל בה, לא  
3 רשמה את התקבולים אשר שולמו כאמור בכרטיס אשראי.  
4  
5 לאחר שהמערערת קיבלה הודעה על כוונת המשיב לפסול את ספריה, הוגש ביום 3/1/18 מכתב המפרט  
6 את טענותיה ביחס לכוונה לפסול את הספרים (מוצג מע/3). במסגרת המכתב מפורטות הטענות  
7 העובדתיות אשר פורטו לעיל בענין הסיבה שבגינה לא נרשמו התקבולים מיד ובסמוך לקבלתם.  
8  
9 מפרוטוקול השימוע מוצג מש/2, אשר נערך ע"י סגן פקיד השומה מר חושקובר, ביום 18/2/18, נרשם  
10 כי מדובר באי רישום תקבולים של שני כרטיסי אשראי בסך 1,000 ₪, שלא נרשמו בספרי החשבונות  
11 של העסק ובשום תיעוד אחר.  
12 עוד נרשם בפרוטוקול השימוע כי הטענות שהועלו ע"י המערערת בדיון היו כי "אמא שלה חלתה  
13 בסרטן ולכן לא הספיקה לרשום את התקבולים".  
14  
15 בהחלטה שניתנה ע"י סגן פקיד השומה אשר בפועל ניתנה באותו יום של השימוע, נאמר "מאחר  
16 ומדובר בשני מקרים הוחלט על אי רישום תקבול על סך 1,000 ₪ קוד 7".  
17  
18 בדיון היום העידו בפני המערערת, העובדת מטעמה גב' מלנקי וכן בן זוגה של המערערת ויועצת המס  
19 גב' צוקרמן. במסגרת העדות שהעידה המערערת וכן יועצת המס, ציינה המערערת כי העובדת גב'  
20 מלנקי מועסקת על ידה מזה כ- 20 שנה, מאז שפתחה את חנות הבגדים וכי טרם שפתחה את החנות  
21 הנחתה את העובדת ויועצת המס אף הוסיפה כי הנחתה את המערערת בעצמה מהו הרישום ומהם  
22 הספרים שעליה לנהל.  
23  
24 עמדת המשיב נעוצה בקביעתו לפיה, הנימוק שניתן ע"י גב' מלנקי באי הרישום של התקבולים בסמוך  
25 לקבלתם, איננו עולה כדי סיבה מספקת כנדרש בסעיף 145ב(א)(1) לפקודת מס הכנסה.  
26  
27 במסגרת ערעור תפקידו של בית משפט זה לבחון את שיקול הדעת שהופעל ע"י המשיב בקבלת  
28 ההחלטה מושא הערעור. שיקול הדעת של המשיב איננו מפורט במסגרת הוראת סעיף 145ב לפקודה  
29 וכל שנאמר בסעיף זה הוא כי "נישום הרושם תקבוליו בסרט קופה רושמת, שובר קבלה, ספר פדיון  
30 יומי או תיעוד אחר שהוא חייב לנהל על פי הוראות המנהל מכוח סעיף 130 ולא רשם בהם תקבול  
31 שהיה חייב לרושמו על פי אותן הוראות, יראו את פנקסיו כבלתי קבילים, זולת אם שוכנע פקיד  
32 השומה כי היתה סיבה מספקת לאי הרישום...".  
33  
34 במקרה דנן, כאמור, עסקינן בערעור על פסילת ספרים בשל אי רישום תקבול לפי סעיף 145ב לפקודה.  
35 על פי הדין נדרשים שני תנאים לצורך פסילת הספרים, האחד כי אכן לא נרשם תקבול שהיתה חובה



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

04 דצמבר 2018

ע"מ 18-04-7270 יקירביץ נ' פקיד שומה חיפה

1 לרשום אותו על פי הוראות ניהול ספרים והשני כי פקיד השומה לא שוכנע כי היתה סיבה מספקת לאי  
2 הרישום.

3  
4 התנאי הראשון הנדרש לצורך בחינת שיקול הדעת של פקיד השומה בפסילת הספרים אינו שנוי  
5 במחלוקת, דהיינו אין מחלוקת בין הצדדים כי אכן לא נרשם תקבול שהיתה חובה לרשום אותו.

6  
7 המחלוקת היחידה היא אכן אם אמנם לא היתה סיבה מספקת לאי הרישום.

8  
9 בהקשר זה מפנה המשיב לפסיקה הקיימת הקובעת את החובה לרישום דווקני של תקבולים מיד  
10 בסמוך לקבלתם לצורך קביעת מסגרת ראויה שתמנע הזנחה או רשלנות ברישומיו. הפסיקה הידועה  
11 בהקשר זה כי די באי רישום של תקבול אחד כדי להעיד ולהביא לפסילת הספרים. כן ידוע גם כי  
12 המבחן לקיומה של סיבה מספקת לאי רישום תקבול, צריך שיהיה מבחן אובייקטיבי. עוד קובעת  
13 הפסיקה כי תום לב מצידו של הנישום או רשלנות מצידו של עובד מטעמו של הנישום, אין בהם כדי  
14 להוביל בהכרח לקיומה של סיבה מספקת כאמור.

15  
16 לטעמי, בהקשר של בחינת הטענות של נישום וקביעת קיומה של סיבה מספקת, צריך שיהיה המשיב  
17 פועל בהתאם להנחיות שנקבעו ע"י רשות המיסים לצורך פסילת ספרים וכוונתי היא כי שיקול הדעת  
18 בקביעת קיומה או אי קיומה של סיבה מספקת כאמור, צריך שיעשה בהתאם להנחיות חוזר מס  
19 הכנסה 25/93, שעניינו "יישום מנהלי של הוראות הפקודה בענין פסילת ספרים בשל אי רישום  
20 תקבול". חוזר זה אשר פורסם ב- 24/5/93 הוא זה אשר אמור להנחות את משרדי השומה והגורמים  
21 המוסמכים בהם בבואם להכריע בענין של פסילת ספרים.

22 בחלקו הכללי של אותו חוזר מס הכנסה נאמר בסעיף 1 כי החוזר הינו תוצר של עבודה של ועדה לישום  
23 מנהלי של הוראות החוק בענין פסילת ספרים בשל אי רישום תקבול וכי הנהלת אגף מס הכנסה אימצה  
24 את ההמלצות כלשונו. עוד נאמר בחוזר כי ההמלצות הובאו על רקע התוצאה הקשה הנגרמת לנישום  
25 בשל פסילת ספרים לפי סעיף 145ב לפקודה ועל כן, נאמר בחוזר "מחובתו של פקיד השומה קודם  
26 הפעלת סמכויותיו על פי הסעיף, לשקול היטב ולבחון כל מקרה לגופו".

27  
28 חוזר מס הכנסה אף קובע כי הסמכות שניתנה למשיב ע"י המחוקק בסעיף 145ב לפקודה, מטרתה  
29 אינה להביא להכשלתו של הנישום או להיותו חרד לדבר הרישום עד כדי כך שיעזוב כל דבר הנקרא  
30 בדרכו למען קיום מיידי של מצוות הרישום, אלא הסמכות נועדה לאותם מקרים שבהם אי רישום  
31 התקבול מחייב זאת.

32  
33 אוסיף עוד ואציין כי הוראת הביצוע הנ"ל, כך על פי האמור בה עצמה, נועדה לקבוע כללים לגבי אופן  
34 הפעלת שיקול הדעת של פקיד השומה ומסגרת הפעלת שיקול הדעת, והמטרה היא למנוע מצבים  
35 שבהם יובאו בפני בית המשפט מקרים של פסילת ספרים עקב אי רישום תקבול אשר יכלו למצוא  
36 פתרון במשרדי פקיד השומה מבלי צורך לערב את ערכאת השיפוט.



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

04 דצמבר 2018

ע"מ 18-04-7270 יקירביץ נ' פקיד שומה חיפה

1  
2  
3 סעיף 2 לחוזר 25/93 קובע את הכלל המנחה בהפעלת שיקול הדעת ע"י המשיב לפיו, פסילת הספרים  
4 תופעל רק במקרים שבהם אי רישום התקבול בצירוף שאר הנסיבות, מוביל לאחת משתי מסקנות,  
5 האחת כי קיים חשד שהנישום ניסה להעלים מס והשניה, כי קיימת אצל הנישום שיטה לקויה של  
6 רישום התקבולים. הוראת הביצוע קובעת בצורה חד משמעית כי לצורך בחינת השאלה בדבר קיומה  
7 של שיטה לקויה של רישום תקבולים, על פקיד השומה להפעיל את שיקול דעתו באמצעות בדיקה  
8 רחבה וכוללת של אי רישום התקבול במסגרת המערך הכללי של עסקו של הנישום. וכמאמר החוזר  
9 "הבדיקה לא תבודד את אי רישום התקבול, אלא אי הרישום ייבדק על רקע שאר נתוני העסק. רק על  
10 סמך בדיקה כללית מקיפה של הנסיבות הכוללות והספציפיות של אותו נישום, יחליט פקיד השומה  
11 האם לפסול את הספרים או להסתפק באזהרה בלבד".  
12  
13 יש להוסיף גם ולציין כי חוזר מס ההכנסה מדגיש גם כי לא ילקח בחשבון לצורך החלופה בענין שיטה  
14 לקויה של רישום תקבולים ענין תום ליבו של הנישום, והשימוש בסעיף לפסילת ספרים אפשר ויעשה  
15 גם במקרים שבהם ברור כי לא קיימת כוונה להעלים מס וזאת על בסיס הפסיקה מפי בית המשפט  
16 העליון בדבר העדר הרלבנטיות לכוונתו של הנישום בעת בדיקת קבילותה של שיטת הרישום וניהול  
17 מערכת הספרים.  
18  
19 במקרה המצוי בפני טענה המערערת כי העובדת גב' מלנקי נכחה בחנות וכי בשל לחץ הקשור במצבה  
20 הבריאותי של אמה של גב' מלנקי, לא נרשמו התקבולים מיד בסמוך לקבלתם.  
21  
22 אינני מקבלת את העמדה המוצגת מפי המשיב לפיה מדובר ביומיים שלמים שבהם לא נרשמו  
23 תקבולים ע"י המערערת. המערערת והעובדת גב' מלנקי העידו כי ביום 7/12/17 נרשמו תקבולים  
24 במהלך היום וכי רק התקבול האחרון של אותו יום לא נרשם בשל לחצה של הלקוחה להגיע לתופרת,  
25 רצונה של גב' מלנקי להשביע את רצון הלקוחה ולמהר עמה לתופרת על מנת שיבוצע התיקון הנדרש.  
26  
27 הפעם הבאה שהחנות נפתחה, לאחר שנסגרה בשעה 17:00 ביום 7/12/18, היתה למחרת היום  
28 בסביבות השעה 11:00 וגם זאת רק בשל לחץ של לקוחה שביקשה לרכוש בגד, שאם לא כן העידה גב'  
29 מלנקי כי לא היתה מגיעה לחנות והיתה נשארת לטפל באמה החולה.  
30  
31 בחינת שיקול הדעת של פקיד השומה במקרה הנדון איננה מסתכמת לטעמי רק בבחינת הנימוקים  
32 שניתנו ע"י המערערת לאי רישום התקבול, אלא צריך היה המשיב להכפיף עצמו להנחיותיו שלו  
33 ולפעול בהתאם להוראות חוזר מס הכנסה 25/93 ולבחון את כלל נתוני העסק והנישומה.  
34  
35 לא התרשמתי כי כך נעשה במקרה הנדון. סגן פקיד השומה אשר נתבקש על ידי להגיע לדיון היום  
36 והעיד בפני, ציין כי בכל מקרה שבו עליו לדון ולקיים שימוע טרם פסילת ספרים, בוחן הוא את כלל



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

04 דצמבר 2018

ע"מ 18-04-7270 יקירביץ נ' פקיד שומה חיפה

1 נסיבותיו של העסק טרם קיום השימוע וכי לצורך זה מקבל הוא לידיו מאת עובד אחר במשרדי פקיד  
2 השומה פלט של ההיסטוריה הרלבנטית של הנישום.  
3 במקרה הנדון, לא מצוי היה בתיק של המערער כל פלט כאמור. בפרוטוקול השימוע מש/2 לא מצוי  
4 כל אזכור של בחינה רחבה וכוללת כזו הנדרשת על פי הנחיותיו של המשיב עצמו וכל שנאמר  
5 בפרוטוקול ובהחלטה שניתנה מיד בסיומו של השימוע, כי מאחר ומדובר בשני מקרים, הרי שהוחלט  
6 על פסילת הספרים.  
7  
8 גם בהחלטה שנשלחה בשלב מאוחר יותר ע"י המשיב, מוצג מש/4, כל שנאמר היה כי "לא שוכנעתי כי  
9 קיימת סיבה מספקת לאי רישום התקבול".  
10  
11 לגישתי, ככל שהמשיב נטל על עצמו "על פי רצונו", מכוח הוראת ביצוע שיצאה תחת ידיה של רשות  
12 המיסים והמגדירה את הכללים המנחים ליישום הוראת הפקודה בענין פסילת ספרים בשל אי רישום  
13 תקבול, הרי שאין המשיב יכול לפטור עצמו מהחובה שלקח על עצמו מיוזמתו ולא לבדוק מעבר לעצם  
14 קיומו של אי רישום התקבול.  
15  
16 במקרה הנדון אין מחלוקת כי בביקורת קודמות שבוצעו בעסקה של המערער, לא היו כל ממצאים  
17 לאי רישום תקבולים או לליקויים אחרים. לא ראיתי במי מן המסמכים שהוצגו בפני כי המשיב לקח  
18 בחשבון נתון זה במסגרת השיקולים ששקל טרם מתן ההחלטה על פסילת הספרים.  
19  
20 בנסיבות אלו ומשלא נערכה בדיקה רחבה וכוללת כפי שנדרש היה שיעשה, הרי שאינני סבורה כי היה  
21 מקום למסקנה אליה הגיע המשיב מיד בסיומו של השימוע בדבר הצורך בפסילת הספרים.  
22  
23 באת כח המשיב הפנתה את בית המשפט לפסיקה שניתנה לאחרונה ע"י בית המשפט המחוזי מרכז  
24 לוד, כב' השופט בורנשטיין בענין ע"מ 15-02-13657, ניסים טל נ' פקיד שומה כפר סבא, אשר עסק  
25 בפסילת ספרים של נישום, אשר אף הוא העלה טענה למצוקה בשל כך שמוכרת שנכחה במהלך  
26 הביקורת לא רשמה תקבולים בשל כך ששבוע לפני הביקורת היא והמערער התגרשו. הנימוק באותה  
27 פרשה היה גם כי הביקורת נערכה יום לפני שהבן המשותף של המערער והמוכרת גויס ליחידה קרבית  
28 ועל כן לא היתה המוכרת מרוכזת די הצורך בעבודתה. באותה פרשה מצא בית המשפט המחוזי בלוד  
29 לדחות את הערעור מאחר ולא מצא כי הנימוקים שהובאו ע"י המערער עולים כדי סיבה מספקת לאי  
30 רישום התקבולים.  
31  
32 אינני סבורה כי ניתן להקיש מן העובדות שבפרשה בענין ניסים טל במקרה שלפנינו בשל שני טעמים,  
33 האחד בשל כך שפסילת הספרים במקרה של פרשת ניסים טל אירעה תוך כדי קניית ביקורת בעסק  
34 ותשלומים במזומן והשני, בשל כך שבמקרה הספציפי באותה פרשה נערכה ביקורת קודמת בעסק וגם  
35 במקרה של הביקורת הקודמת נמצא אי רישום תקבול.  
36 לא זהו המקרה שבפני.



**בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים**

**04 דצמבר 2018**

**ע"מ 18-04-7270 יקירביץ נ' פקיד שומה חיפה**

1  
2 במקרה שבפני הממצא בדבר אי רישום התקבול לא נעשה במסגרת של קניית ביקורת אלא במסגרת  
3 של כניסת המבקרים לעסק של המערערת, כאשר על הדלפק היו מונחים שוברי התשלום בכרטיס  
4 האשראי, וכאשר הממצאים הברורים הינם כי כל ביקורת קודמת שנערכה בעסק של המערערת היתה  
5 תקינה.

6  
7 בנסיבות כאמור, עמדתי היא כי קביעה מצד המשיב, בשים לב לחובותיו על פי חוזר מס הכנסה 25/93,  
8 בדבר אי קיומה של סיבה מספקת לרישום, חייב שתעשה בהתאם לכללים המנחים שנקבעו עבורו  
9 באותו חוזר. ואם לא קיים המשיב את החובות המוטלות עליו על פי הנחיותיו שלו, הרי שאינני סבורה  
10 כי יכול המשיב לקבוע כי לא הוצגה בפניו סיבה מספקת לאי רישום התקבול כפי דרישת הדין.

11  
12 אבהיר כי אין בקביעתי זו משום אמירה בדבר היותו של תשלום בכרטיס אשראי בגדר רישום מספק  
13 כדון, אך עם זאת במסגרת מרחב שיקול הדעת של המשיב נדרש כי גם נתון זה ילקח בשבון, בשים לב  
14 לעובדה כי קיימת אפשרות לנתיב ביקורת של תקבולים כאלה וספק גדול אם ניתן בקלות להעלים  
15 תקבולים שכאלה. זאת ועוד, ממילא אין מחלוקת בערעור זה כי לא היתה כל כוונה מצד המערערת  
16 להעלים הכנסות.

17  
18 לאור כל האמור לעיל, אני מוצאת כי הפעלת שיקול הדעת בעניינה של המערערת בנסיבות הכוללות  
19 והרחבות של עניינה, לא צריך שהיה מוביל לפסילת הספרים וראוי היה להסתפק במקרה הנדון  
20 באזהרת המערערת כפי שקובעת הוראת הביצוע 25/93.

21  
22 בנסיבות הענין, בית המשפט דכאן מוצא כי אין מקום לפסילת הספרים והערעור מתקבל.  
23  
24 בשים לב למכלול הנסיבות, לא מצאתי לעשות צו להוצאות.

25  
26  
27  
28 **ניתנה והודעה היום כ"ו כסלו תשע"ט, 04/12/2018 במעמד הנוכחים.**

29

**אורית וינשטיין, שופטת**

30  
31

הוקלד על ידי ליאת פנקר