



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 8122-01-14 אגבריה נ' -

תיק חיצוני:

בפני כב' השופטת אורית וינשטיין

המערער: קאסם אגבריה

ע"י ב"כ עו"ד טארק בשיר

נגד

המשיב: פקיד שומה חדרה

ע"י ב"כ עו"ד רונית ליפשיץ מפרקליטות מחוז חיפה (אזרחי)

1

פסק דין

2

3 הערעור שבפני עניינו החלטת המשיב, פקיד שומה חדרה (להלן – **המשיב**), לפסול את ספרי המערער,
4 מר קאסם אגבריה (להלן – **המערער**), לשנת המס 2013, לפי סעיף 145ב(א)(1) לפקודת מס הכנסה
5 (נוסח חדש) התשכ"א – 1961 (להלן – **הפקודה**).

6

7 העילה להחלטת המשיב לפסול את ספרי המערער הינה אי רישום תקבולים בסך כולל של 10,486 ש"ח
8 (להלן – **התקבולים**) בהתאם להוראות ניהול ספרים, החלות על המערער. התקבולים האמורים לא
9 נרשמו על ידי המערער בשוברי קבלה או בסרט קופה רושמת, כפי הנדרש על פי סעיף 2(ג) לתוספת
10 י"א להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ג – 1973 (להלן – **הוראות ניהול ספרים**)
11 החלות עליו.

12

13 המערער רשם את התקבולים על גבי דפי נייר, הנושאים לוגו וכיתוב (בשפה הערבית) של בית דפוס
14 בשם באסמן באום אל פאחס, אשר לא היו כרוכים ולא היו ממוספרים (להלן – **דפי הנייר**).
15 התנהלות זו של המערער ברישום התקבולים על גבי דפי הנייר נמשכה מיום 15.5.13 עד ליום 22.6.13
16 – היינו במשך 38 ימים.

17

18 המשיב, לאחר עריכת שימוע למערער, קבע בהחלטתו על פסילת ספרי המערער לשנת המס 2013,
19 היא ההחלטה מושא ערעור זה, כי לא שוכנע כי קיימת סיבה מספקת לאי רישום התקבולים כדן.

20

21 כפי שיפורט ויבואר להלן, המחלוקות בין הצדדים לערעור זה – היו מצומצמות ביותר, והתמצו
22 בשלוש השאלות שלהלן:

1 מתוך 25



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 14-01-8122 אגבריה נ' -

תיק חיצוני:

- 1 א. האם דפי הנייר, מוצג ע/1, עליהם רשם המערער את התקבולים של עסקו, במשך התקופה
2 שמיום 15.5.13 עד ליום 22.6.13 (להלן – **תקופת הרישום**), מהווים "תיעוד" העונה על
3 דרישות סעיף 145ב' לפקודה?
4 ב. ככל שייקבע כי דפי הנייר אינם עולים כדי "תיעוד" במשמעות סעיף 145ב' לפקודה, האם
5 מהווים דפי הנייר רישום או "תיעוד חלופי", אשר היה עליו להניח דעתו של המשיב באופן
6 שלא יביא לפסילת ספרי המערער?
7 ג. ככל שייקבע כי דפי הנייר אינם מהווים רישום חלופי בנסיבות המקרה דנן, האם נפל פגם
8 בשיקול דעתו של המשיב בכך שלא הסתפק ב"אזהרה" בלבד למערער והחליט לנקוט
9 בסנקציה הדרסטית של פסילת ספרי המערער. זאת, נוכח טענת המערער לפיה עניינו נופל
10 למסגרת המקרים, אליהם מתייחס חוזר מ"ה 25/93, מיום 24 במאי 1993, שעניינו "ישום
11 מינהלי של הוראות הפקודה בעניין פסילת ספרים" (להלן – **החוזר**), המצדיקים הסתפקות
12 במתן אזהרה?
13
14 עוד ובנוסף טען המערער בערעור דנא, כי גם אם כל טענותיו הנ"ל לא תתקבלנה – עדיין מן הראוי
15 לקבוע כי החלטת הפסילה מתייחסת רק לעסק בכפר אכסאל (להלן – **העסק באכסאל**), שם הפעיל
16 הוא עצמו את עסקו, ולא לעסק המוצי בפורדיס (להלן – **העסק בפורדיס**), הרשום על שמו של אביו
17 של המערער, אשר בו לא נערכה הביקורת, ואשר נטען כי הינו מהווה עסק נפרד מבחינה פיזית,
18 ארגונית וחשבונאית.
19

העובדות הצריכות לענייננו:

- 20
21
22 1. המערער, יליד 1988, הפעיל וניהל החל מסוף חודש פברואר 2013 לערך, מסעדה לממכר
23 חומס ופול, במסגרת העסק באכסאל.
24
25 2. טרם הפעלת העסק באכסאל ניהל המערער את העסק בפורדיס, אשר היה במקור עסק של
26 אביו של המערער – אף הוא עסק לממכר חומס ופול. על פי טענת המערער (עמוד 6
27 לפרוטוקול שורות 14-20), אשר לא נסתרה, המערער החל להפעיל את העסק בפורדיס עקב
28 מחלה שפקדה את אביו, והעביר את העסק על שמו. המערער טען כי הפעיל את העסק
29 בפורדיס במשך כ- 4 שנים (עמוד 6 לפרוטוקול שורות 21-22).
30
31 3. המערער חדל מלהפעיל ולנהל את העסק בפורדיס בתחילת שנת 2013, לאחר שאביו החלים
32 ממחלתו ורצה לחזור ולהפעיל בעצמו את העסק בפורדיס (עמוד 7 לפרוטוקול שורות 10-11,
33 סעיף 2 לתצהיר המערער וסעיף 3 לתצהיר ר"ח נדאל עיסא).
34



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 14-01-8122 אגבריה נ' -

תיק חיצוני:

4. בכל התקופה שנוהל והופעל העסק בפורדיס על ידי המערער היתה קופה רושמת וכל התקבולים נרשמו בה (נעמוד 6 לפרוטוקול שורות 26-27). אביו של המערער חזר להפעיל את העסק בפורדיס במרץ 2013.
5. מספר חודשים לאחר שאביו של המערער חזר להפעיל ולנהל את העסק בפורדיס, פתח האב תיק עוסק מורשה על שמו. העסק בפורדיס חדל מלהיות רשום על שם המערער ביולי 2013 ונרשם חזרה על שמו של האב (נעמוד 7 לפרוטוקול שורות 27-30 וסעיף 3 לתצהיר רו"ח עיסא).
- יצוין עוד, כי על פי טענת המערער, במסגרת סעיף 3 לתצהיר רו"ח עיסא, תקבולי העסק בפורדיס נרשמו בתקופה הרלבנטית, כולל במעבר חזרה לידיו של האב, בסרט קופה רושמת, וכי הכנסות העסק בפורדיס הופרדו מהכנסות העסק באכסאל, במשך אותה תקופה של "חפיפה", שבה היה העסק בפורדיס עדיין רשום על שמו של המערער ועד למועד רישומו על שם אביו של המערער.
- רו"ח עיסא צירף כנספח א' לתצהירו "כרטסת קודי מיון" לתקופה שמינואר עד דצמבר 2013. מכרטסת זו עולה כי עד חודש יוני 2013 (כולל) נערך רישום נפרד של "רכוז חודשי קופה – פורדיס" וכן "רכוז חש/קבלה פורדיס" – ביחס לעסק בפורדיס, ולעומת זאת בכרטסת האמורה נרשם "רכוז ספר פדיון – אכסאל" או "רכוז פדיון – אכסאל" (בשלבם שבהם הקופה הרושמת לא עבדה עדיין), ו"רכוז קופה אכסאל (לאחר תחילת השימוש בקופה הרושמת בעסק באכסאל).
- ראוי גם לציין בנקודה זו, כי טענות מפורשות אלו בדבר ההפרדה בין העסקים – לא נטענו בזו הלשון על ידי המערער במסגרת הבקשה לשימוע או במסגרת השימוע עצמו, כפי שיפורט להלן.
6. ביום 23.6.13 נערכה ביקורת ניהול ספרים בעסק באכסאל, במסגרתה נמצא כי המערער ניהל ספר פדיון יומי למן פתיחת העסק באכסאל, הגם שעל פי תוספת י"א להוראות ניהול ספרים חייב המערער ברישום שוברי קבלה או ברישום בסרט קופה רושמת.
7. עוד נסתבר במסגרת הביקורת כי למן יום 14.5.15, משאזלו הדפים בספר הפדיון היומי, החל המערער לרשום את התקבולים על גבי דפי הנייר וזאת למשך תקופת הרישום כאמור.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 14-01-8122 אגבריה נ' -

תיק חיצוני:

- 1 8. ביום הביקורת בעסק באכסאל המערער הפעיל קופה רושמת. על פי ממצאי הביקורת
2 התאריך והשעון בקופה הרושמת לא היו מעודכנים.
3
- 4 9. יצוין גם, כי לא היתה מחלוקת בין הצדדים בדבר עובדת קיומה הפיזי של קופה רושמת
5 בעסק באכסאל. אלא שהקופה הרושמת לא פעלה למן תחילת הפעלת העסק באכסאל, ועל
6 פי עמדת המערער וגירסת המשיב, כעולה מתצהירו של מר מירון בן עמי מטעם המשיב –
7 סעיף 8 – הקופה החלה לפעול ביום 19.6.13 בלבד, כאשר ביום זה נרשמו תקבולים בקופה
8 הרושמת, וכן פעלה הקופה ביום הביקורת, אלא שכאמור לעיל, הקופה לא פעלה בצורה
9 תקינה ולא שיקפה נכוחה את התאריך והשעה.
10
- 11 יובהר כי קביעתי בדבר אי הפעלת הקופה הרושמת למן תחילת הפעלת העסק באכסאל
12 מבוססת על העובדה, שאינה שנויה במחלוקת ואשר נטענה על ידי המערער עצמו (סעיפים 4
13 ו- 6 לתצהיר העדות הראשית של המערער), לפיה רישום תקבולים בעסק באכסאל נעשה,
14 למן מועד פתיחתו, בספר פדיון יומי.
15
- 16 דו"ח ביקורת חוץ – ניהול ספרים צורף כנספח לתצהיר העדות הראשית של מר בן עמי, אשר
17 ערך את הביקורת בעסק באכסאל בליווי מבקרת חשבונות נוספת מטעם המשיב.
18
- 19 10. בעקבות ממצאי הביקורת שלח המשיב למערער הודעה על כוונתו לפסול את ספריו לשנת
20 2013 לפי סעיף 145ב(א)(1) לפקודה בגין אי רישום התקבולים כדין.
21
- 22 11. המערער, באמצעות רואה החשבון המייצג, מר נידאל עיסא (להלן – רואה החשבון) פנה
23 למשיב ביום 20.8.13 בבקשה לקיום שימוע בעניין הכוונה לפסול את ספרי המערער – נספח
24 ב' לתצהיר העדות הראשית של סגן פקיד השומה, מר עזרא ספר (להלן – סגן פ"ש).
25
- 26 במסגרת הבקשה לשימוע טען רואה החשבון כי הביקורת לא העלתה כי תקבול כלשהו לא
27 נרשם. עוד נטען כי המערער היה ב"תקופת מעבר" מהעסק בפורדיס לעסק באכסאל והזמין
28 גלופה לקופה הרושמת ביום 14.5.13.
29
- 30 12. המערער הוסיף וטען כי ב"תקופת המעבר" הנ"ל רשם את תקבוליו בספר פדיון יומי ולאחר
31 מכן משנגמרו דפי ספר הפדיון היומי, ערך רישום של התקבולים על "דפים דומים לדפי ספר
32 הפדיון היומי" בהם צוין תאריך לכל יום, וזאת בעודו ממתין לתיקון הקופה הרושמת.
33



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 14-01-8122 אגבריה נ' -

תיק חיצוני:

- 1 בנוסף נטען כי הוא ניהל ספרים כדין ברוב התקופה שניהל את חשבונותיו ורק באותה
2 "תקופת מעבר" ומחמת ההמתנה לתיקון הקופה הרושמת השתמש ב"רישום זמני", אשר
3 מוכיח את תום ליבו והעדר הכוונה להעלמת מס. המערער טען כי אותו "רישום זמני" מפרט
4 כל תקבול תוך ציון התאריך של כל יום בכל דף וכאשר רשום מספר לכל דף.
5
6 בעניין המספור של דפי הנייר יצוין, כי הגם שרואה החשבון טען כאמור במכתב הבקשה .13
7 לשימוע כי דפי הנייר מוספרו, הרי שהראיות כפי שהוצגו במהלך דיון ההוכחות העלו כי את
8 המספור של דפי הנייר ביצעה מבקרת החשבונות שנלוותה לעד המשיב מר מירון בן עמי –
9 כפי העולה מסעיף 4 לדו"ח הביקורת שכותרות "ליקויים אחרים שנתגלו", שם נרשמה
10 הערה, לפיה "הדפים מוספרו ונחתמו ע"י המבקרת ענבר והושארו בעסק. מוספר מ- 1 עד
11 "38".
12
13 עובדה זו אושרה על ידי המערער בעצמו בחקירתו הנגדית בבית המשפט – עמוד 9
14 לפרוטוקול שורות 6-11, כאשר ציין כי הוא רשם על דפי הנייר "את התאריך ואת המחירים.
15 את המספור של העמוד והחתימה למטה זה המבקר של מס הכנסה רשם בביקורת".
16
17 בבקשה לשימוע ביקש המערער להסתמך לצורך טיעונו על פסק דינו של כבוד השופט בנטל .14
18 בעמ"ה 39/79 ליסמן שלמה נ' פקיד שומה תל אביב 3, פד"א י' 23, עמ' 377 ועל פסק דינו
19 של כבוד השופט הגין במסגרת עמ"ה 32/86 אהרוני מיכאל נ' פקיד שומה פתח תקוה
20 [פורסם בנבו], ניתן ביום 28.4.87.
21
22 שימוע בעניין הכוונה לפסול את ספרי המערער התקיים ביום 30.9.13 – פרוטוקול השימוע .15
23 צורף כנספח א' לתצהיר העדות הראשית של סגן פ"ש. במסגרת השימוע חזר המערער על
24 טענותיו במסגרת מכתב הבקשה לשימוע והוסיף כי התקבולים נרשמו על דפי הנייר בגלל
25 שהקופה הרושמת בעסק לא עבדה.
26
27 המשיב לא קיבל את טענות המערער, וקבע כי הפסיקה אליה הפנה המערער אינה רלוונטית .16
28 לעובדות המקרה הנדון, מאחר שבעניין דגן המערער רשם את התקבולים במשך 5 שבועות
29 על דפי הנייר ולא בקופה רושמת, ולא ערך רישום אחר על פי הוראות ניהול ספרים. לפיכך,
30 החליט סגן פ"ש לפסול את ספרי המערער לשנת 2013.
31
32 מכאן הערעור.
33
34



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 14-01-8122 אגבריה נ' -

תיק חיצוני:

טענות המערער:

- 1
2
3 17. עמדת המערער היא כי הוא עצמו הציג בפני המבקרים מטעם המשיב את דפי הנייר ויש
4 בכך כדי להעיד על תום ליבו ועל העדר כוונה להעלים הכנסות. עוד ובנוסף טען המערער כי
5 סכום התקבולים שנרשמו בדפי הנייר דומה מאוד לסכומי התקבולים היומיים שנרשמו
6 בספר פדיון היומי ומאוחר יותר בקופה הרושמת. על כן, יש בכך כדי להעיד כי הרישום בדפי
7 הנייר הינו רישום מלא שאף דווח לרשויות מע"מ.
8
9 18. המערער יוצא חוצץ כנגד ההנמקה של המשיב לפסילת הספרים, המבוססת אך ורק על כך
10 שהתקבולים לא נרשמו על ידי המערער ברישום המתחייב על פי הוראות ניהול ספרים.
11
12 19. המערער טוען כי הרישום בדפי הנייר כמוהו כרישום בספר פדיון יומי, אשר ביחס אליו
13 קובעות הוראות ניהול ספרים כי חייב הוא להיות "ספר כרוך", שדפיו מוספרו במספרים
14 עוקבים לפני התחלת השימוש.
15
16 לטענת המערער בסיכומיו, התנאים הקבועים בהוראות ניהול ספרים ביחס לספר פדיון יומי
17 התקיימו בדפי הנייר, במובן זה שדפי הנייר היו כרוכים – ב"כריכה אדומה בצד" והם
18 מוספרו לפי תאריך, כשכל דף מתייחס לתאריך נפרד.
19
20 יצוין כבר עתה, כי טענה זו, בדבר היות דפי הנייר "כרוכים בכריכה אדומה בצד", הינה
21 טענה שהועלתה לראשונה על ידי המערער במסגרת סיכומיו ולא מצאה ביטוי בהודעה
22 המפרשת את נימוקי הערעור ואף לא במסגרת מכתב הבקשה לשימוע.
23
24 20. מוסיף המערער וטוען כי גם אם חסרים רכיבים מסוימים בדפי הנייר בכדי שיהיו "רישום
25 חלופי" לספר פדיון יומי, הרי שמדובר בחסר שאינו מהותי, שאינו שולל את האופי של
26 הרישום בדפי הנייר כרישום חלופי לספר פדיון יומי.
27
28 לטענת המערער, הרישום בדפי הנייר מאפשר למשיב "לדלות את גובה הכנסותיו של
29 המערער" במהלך תקופת הרישום האמורה, ובכך מהווה הרישום בדפי הנייר "רישום כדן"
30 לפי סעיף 145ב' לפקודה.
31
32 21. לחלופין, טוען המערער כי גם אם ייקבע כי רישום התקבולים בדפי הנייר אינו עולה כדי
33 רישום כדן, עדיין מדובר ברישום המניח את הדעת ואינו מחייב את פסילת ספרי המערער
34 וניתן היה להסתפק, לכל היותר במתן אזהרה.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 14-01-8122 אגבריה נ' -

תיק חיצוני:

- 1 22. המערער מוסיף וטוען כי הרישום בדפי הנייר הינו רישום שיטתי ומסודר, הכולל תאריכים
2 ופירוט, כאשר דפי הנייר נשמרו והונחו ליד הקופה על הדלפק, ועל כן מדובר בתחליף סביר
3 המאפשר התחקות אחר תקבולי העסק בתקופת הרישום.
4
- 5 23. כמו כן, טען המערער כי יש לקבל את ערעורו לבטל את החלטת המשיב בדבר פסילת
6 הספרים, מאחר והחלטת המשיב אינה תואמת את הוראות החוזר והוראות החב"ק. לשיטת
7 המערער, הוראות החוזר מחייבות את המשיב לבצע בדיקה כוללת של העסק ולנתח את
8 סבירות הכנסותיו ועברו – טרם קבלת החלטה על פסילה, ואין לאשר את החלטת הפסילה
9 המבוססת על אי הרישום בלבד.
10
- 11 24. עוד טען המערער כי הוראות החוזר מורות על שקילה של מתן אזהרה מקום בו מדובר
12 בעסק חדש, כמו גם שקלול של תום הלב של המערער, אשר ברור ממכלול העובדות
13 והנסיבות, שלא התכוון להעלים הכנסות.
14
- 15 25. המערער טוען כי המשיב לא ביצע את הבדיקות הנדרשות על פי הוראות החוזר, וסגן פ"ש
16 בעדותו אף טען כי לא היה צורך בביצוע הבדיקות האמורות לאור רשלנותו הבלטת של
17 המערער. לעמדת המערער, התרשלותו שלו אינה פוטרת את המשיב מביצוע הבדיקות
18 שנקבע בחוזר שיש לבצען טרם קבלת החלטה בדבר פסילת ספרים.
19
- 20 26. לבסוף, טען המערער כי גם אם ייקבע כי ההחלטה בעניין פסילת הספרים בעינה עומדת, אזי
21 עדיין ראוי שלא להחילה על העסק בפורדיס אלא רק על העסק באכסאל.
22
23 **טענות המשיב:**
24
- 25 27. עמדת המשיב היא כי לא נפל פגם בהחלטתו לפסול את ספרי המערער לשנת המס 2013.
26 לגישת המשיב, ניכרת שיטתיות בהתנהלות המערער על פני חודשים, בהם נמנע מלרשום
27 מאות תקבולים בהתאם להוראות ניהול ספרים, תוך שהוא עושה דין לעצמו ומייצר לו
28 "רישום חלופי" בדפי הנייר, שאין לו כל עיגון בהוראות הדין.
29
- 30 28. המשיב סבור כי לא הוצגה על ידי המערער "סיבה מספקת", כמאמר סעיף 145ב' (א)(1)
31 לפקודה, לרישום התקבולים בדפי הנייר, אשר אינו רישום כדן.
32
33



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 8122-01-14 אגבריה נ' -

תיק חיצוני:

29. המשיב טוען כי הראיות כפי שהוצגו בפני בית המשפט מוכיחות כי המערער ידע כי עליו לרשום את התקבולים של העסק בקופה רושמת, וזאת נוכח העובדה כי כך נהג בעסק בפורדיס. כמו כן, רואה החשבון הנחה את המערער כי עליו לרשום התקבולים בספר קופה רושמת והבהיר לו כי הרישום בספר פדיון יומי אינו מספק ואינו עומד בדרישות החוק. יתר על כן, ביחס לרישום בדפי הנייר, העיד רואה החשבון כי לא ידע על אופן רישום זה אלא לאחר הביקורת של המשיב וכי אילו היה המערער נועץ בו היה מבהיר לו כי רישום כזה אינו תקין.
30. זאת ועוד, המשיב טוען כי ההלכה הפסוקה הבהירה את התכלית הכפולה ואת החשיבות הקיימת בהקפדה על קיום הוראות ניהול ספרים, מחד, על מנת למנוע אפשרות מנישומים להעלים הכנסות, ומאידך, ליצור נתיב ביקורת יעיל ונוח בכדי להקל על מפקחי מס הכנסה את ביצוע הביקורת בספרי נישומים, ללא צורך בפעולות התחקות ובילוש, באופן שיביא לגביית מס אמת.
31. המשיב טוען כי בשום שלב מתחילת הפעלת העסק באכסאל, ועד לשלב בו הפעיל את הקופה הרושמת, לא ניהל המערער מערכת ספרים בהתאם להוראות ניהול ספרים החלות עליו. המשיב טוען כי הרישום בספר הפדיון היומי אף הוא אינו בגדר רישום בהתאם להוראות ניהול ספרים.
- יצוין, עם זאת, כי המשיב לא טען כי פסילת הספרים נעוצה ברישום התקבולים בספר הפדיון היומי, אך טען כי שילוב הנסיבות של רישום התקבולים בדפי הנייר על פני תקופת הרישום שהינה תקופה ממושכת, כמו גם העובדה כי הרישום בספר הפדיון היומי – אינו כדן, יחד עם העובדה כי גם בתחילת הרישום בקופה הרושמת נפלו פגמים שלא אפשרו מעקב אחר רישום התקבולים באופן סדור – כל אלו הביאו לפסילת ספרי המערער.
- למעשה, המשיב טוען כי גם אם היה נכון "להעלים עין" מרישום תקבולים על פני ארבעה חודשים בספר פדיון יומי (שאינו מהווה רישום כדן על פי הוראות ניהול ספרים החלות על המערער), הרי שהרישום בדפי הנייר – הינו "הקש ששבר את גב הגמל".
32. המשיב הציג עמדה נחרצת לפיה הרישום בדפי הנייר אינו עולה כדי רישום ב"ספר כרוך" על פי הוראות הפקודה. לעמדת המשיב, רישום ב"ספר כרוך" כשמו כן הוא: רישום בספר שעשוי מקשה אחת והינו מאוגד וכרוך.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 8122-01-14 אגבריה נ' -

תיק חיצוני:

- 1 מקום בו מבוצע רישום בדפי נייר פזורים – לא קיימת כל מניעה בעד המערער מלשנות
2 ולערוך מחדש את הרישומים כאוות נפשו, מבלי שהגביל עצמו לד' אמותיו של ספר כרוך
3 אמיתי, שאינו מאפשר שינוי ברישום התקבולים, מבלי שתהיה לכך אינדיקציה ברורה.
4
- 5 33. מוסיף המשיב ומבהיר כי קביעתו בדבר אי רישום התקבולים בסכום שנקבע, והמהווה
6 סכימה של הסכומים בדפי הנייר, אין בה כדי להוות הודאה מצידו כי אלו בלבד הכנסות
7 המערער בתקופת הרישום. המשיב גורס כי בשל אי רישום התקבולים כדין, לא יכול היה
8 המשיב לערוך ביקורת עניינית בספרי המערער.
9
- 10 34. המשיב סבור כי אין בפי המערער "סיבה מספקת" לאי רישום כדין של התקבולים בתקופת
11 הרישום. "סיבה מספקת" על פי הדין הינה סיבה אובייקטיבית לאי הרישום, כזו שנישום
12 סביר לא היה צופה אותה ונערך לה כראוי, באמצעות נוהל עבודה קפדן יותר.
13
- 14 יתר על כן, המשיב טוען כי ההלכה הפסוקה קובעת כי גם אם היה הנישום תם לב ולא פעל
15 מתוך כוונה להשתמט מתשלום מס, אין בכך בלבד כדי להוות "סיבה מספקת" לאי הרישום
16 של התקבולים כדין.
17
- 18 35. המשיב טוען כי המערער לא הציג "סיבה מספקת, במשמעות שנקבעה בדין. המערער התנהל
19 שלא כדין בביצוע רישומי התקבולים על פני תקופה ארוכה ובאופן מודע לאי תקינות
20 רישומיו.
21
- 22 עוד גורס המשיב כי הטיעון באשר לתקלה בקופה הרושמת – אינו רלוונטי וממילא לא הוכח
23 כדבעי. לא הוכח כי המערער עשה כל שביכולתו להביא לתיקון הקופה הרושמת ובזמן סביר.
24 היה על המערער להיערך כראוי לפתיחת העסק באכסאל, וגם אם אכן היתה תקלה בקופה
25 הרושמת – היה עליו לפנות למשיב להקלות ברישום, בהתאם להוראות הפקודה.
26
- 27 על כן, סבור המשיב כי לא היתה כל סיבה מספקת לאי רישום התקבולים כדין וכי יש
28 לדחות את ערעורו של המערער ולאשר את פסילת הספרים לשנת 2013.
29
30
31
32
33
34



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 14-01-8122 אגבריה נ' -

תיק חיצוני:

דיון והכרעה:

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

א. הרישום בדפי הנייר – האמנם "רישום כדין"?

36. סעיף 145ב' לפקודה כותרתו "פסילת ספרים בשל אי רישום תקבולים או אי ניהול קופה רושמת" וסעיף קטן (א)(2) הרלוונטי לענייננו קובע כדקלמן:

"נישום הרושם תקבוליו בסרט קופה רושמת, שובר קבלה, חשבונית, ספר פדיון יומי או תיעוד 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 החלטה, לחזור ולעייין בה ולשנותה; דחה פקיד השומה את הבקשה לשנות את החלטה, כולה או חלקה, ניתן לערער על החלטתו כאילו היתה צו לפי סעיף 152(ב), ובלבד שהמועד להגשת הערעור יהיה 60 ימים מיום מתן החלטתו." [ההדגשות אינן במקור – א.ו.].

37. מהות הטענה שבפי המשיב היא כי המערער מחויב היה על פי הוראות ניהול ספרים החלות עליו ברישום תקבולים בספרים מסוימים והוא לא רשםם בספרים כאמור. על כן, ומשלא הוצגה "סיבה מספקת" לאי הרישום של התקבולים בספרים שנקבעו בדין שעליו לנהל לצורך רישום תקבולים - הרי שפנקסי החשבונות של המערער אינם קבילים.

38. סעיף 130 לפקודה עוסק ב"סמכות לחייב בניהול פנקסים". סעיף 130(א)(1) ו-(2), הרלבנטיים לענייננו, קובעים:

"(1) לצורך השומה רשאי המנהל להורות, דרך כלל או לסוג מסויים של נישומים, על ניהול פנקסי חשבונות של הכנסה הנובעת מעסק או ממשלח-יד, והוא רשאי לקבוע באותן הוראות כללים לשיטת ניהול הפנקסים, לרבות חיוב הנישום לדרוש ממי שאתו הוא מקיים קשר עסקי כלשהו למסור לנישום את פרטיו האישיים ולהזדהות....

(2) המנהל רשאי, לפי בקשת נישום, לאשר לו שינוי מההוראות החלות עליו, בתנאים ולתקופה שיקבע; דחה המנהל את בקשת הנישום, רשאי הוא לערור, תוך שלושה חודשים, לפני ועדה שהוקמה לפי סעיף 146 (להלן – ועדה לקבילות פנקסים);"



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 14-01-8122 אגבריה נ' -

תיק חיצוני:

39. סעיף 1 להוראות ניהול ספרים כולל הגדרה של "תקבול" וקובע כי מדובר ב:

2

3 "כל סכום במזומן, בשיט או בשיק שהתאריך הנקוב בו מאוחר מתאריך קבלתו או בכרטיס
4 אשראי שקיבל הנישום, במישרין או בעקיפין, במהלך עסקו;"

5

6 סעיף 2 להוראות ניהול ספרים עניינו "חובת ניהול מערכת חשבונות", וזו לשונו:

7

8 "(א) נישום חייב לנהל מערכת חשבונות לפי התוספת בהוראות אלה החלה עליו,
9 ובהתאם לאמור בהוראות אלה; הוראה זו לא תחול על נישום שלא היתה לו, בשנת
10 המס, הכנסה לפי סעיף 2(1) לפקודה; לעניין זה "הכנסה לפי סעיף 2(1) לפקודה"
11 – למעט הכנסה שנתקיימו לגביה כל אלה:

12 (1) נוכה ממנה מס במקור בשיעור שאינו נמוך מ- 40%, או, באישור פקיד
13 השומה – בשיעור שאינו נמוך מ- 30%;

14 (2) הוא לא תבע בניכוי, לפי סעיף 17 לפקודה, הוצאות שהוציא ביצורה;

15 (3) ההכנסה היא ממתן שירותים וחובת תשלום מס ערך מוסף חלה על מקבל
16 השירותים שמכח תקנה 6 לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976.

17 (ב) נישום שבשל חלקים שונים של עסקו חלות עליו תוספות שונות להוראות אלה
18 חייב לנהל מערכת חשבונות לפי התוספת המתייחסת לחלק שהוא עיקר עסקו
19 בתיאומים סבירים בנסיבות אותו עסק בהתחשב בתוספות האחרות החלות עליו."

20

21 40. המערער, בהיותו בעל מסעדה לממכר חומס ופול, כאמור, עסקו הוא מתן שירות לצרכן,
22 והוא מקבל תקבולים כהגדרתם בהוראות ניהול ספרים. על כן התוספת בהוראות ניהול
23 ספרים, אשר המערער חייב בניהול ספרים לפיה היא תוספת י"א – ניהול פנקסי חשבונות על
24 ידי נותני שירותים ואחרים. באופן ספציפי, חלה על המערער הוראת סעיף 2(ג) לתוספת י"א,
25 הקובעת:

26

27 "נותני שירותים שמחזור עסקם אינו עולה על 750,000 שקלים חדשים ובעסקם פחות מ-
28 5 מועסקים חייבים לנהל מערכת חשבונות שתכלול לפחות:

29

30 (1) ספר תקבולים ותשלומים;

31 (2) שוברי קבלה לגבי תקבולים שלא נכללו בספר קופה רושמת;

32

32 (3) סרט קופה רושמת;

33

34



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 14-01-8122 אגבריה נ' -

תיק חיצוני:

- 1
- 2 (4) ספר הזמנות שבו יירשמו כל ההזמנות לשירות, פרט לשירות המבוצע בנוחות
- 3 המזמין, במקום עסקו הקבוע של נותן השירות ונערך לגביו התייעוד הנדרש על פי
- 4 הוראות אלה מיד בגמר השירות; נרשמו עם קבלת ההזמנה התאריך, שם המזמין
- 5 ומענו ותיאור השירות המוזמן בחשבונית, אין חובה לרשום הזמנה זו בספר
- 6 הזמנות.
- 7 עם גמר השירות תושלם החשבונית ברישום יתר הפרטים הנדרשים בסעיף 9.
- 8 (5) חשבונית לגבי שירות בסכום של 190 שקלים חדשים או יותר; תלוש מכירה של
- 9 קופה רושמת כמשמעותו בסעיף 2(א) לנספח א' שבסעיף 36 ייחשב כחשבונית
- 10 לגבי שירות בסכום שאינו עולה על 1,950 שקלים חדשים ובלבד שנותני שירותים
- 11 המנויים בסעיף 3 חייבים בחשבונית לגבי כל שירות;
- 12 (6) תיק תעוד חוץ;
- 13 (7) רשימת יתרות הלקוחות והספקים לסוף שנת המס;
- 14 (8) רשימת המלאי לסוף שנת המס אם המלאי הוא מהותי בעסקו של הנישום, ובכל
- 15 מקרה שבו ערך המלאי עולה על 9,200 שקלים חדשים.
- 16
- 17 41. מן הראיות שהובאו בפני עולה כי המערער לא ניהל, במועדים הרלבנטיים לערעור זה,
- 18 מערכת חשבונות שכללה מי מבין הספרים שנקבע שחייב הוא בניהולם על פי הוראות ניהול
- 19 ספרים.
- 20
- 21 42. המערער ניהל ספר פדיון יומי בתקופה שמסוף חודש פברואר 2013, מועד תחילת הפעלת
- 22 העסק באכסאל, ועד ליום 14.5.13 – מועד בו אזלו הדפים בספר הפדיון היומי.
- 23
- 24 43. אין מחלוקת בין הצדדים כי ספר פדיון יומי איננו עונה על דרישות הוראות ניהול ספרים
- 25 מעסק דוגמת זה של המערער. אין גם מחלוקת כי היה על המערער לרשום את תקבוליו
- 26 בסרט קופה רושמת, וכי ידע כי היה עליו לעשות כן – ולא עשה. נא ראו לעניין זה עדות
- 27 המערער בחקירתו הנגדית, בעמוד 8 לפרוטוקול שורות 25-30:
- 28
- 29 "ש. לפני פתיחת העסק בדקת איך לרשום תקבולים של העסק, או שזכרת שצריך
- 30 קופה רושמת כמו בפרדיס?
- 31 ת. לא היה לי קופה, וגם הקופה הייתה תקועה בתקופה הזו.
- 32 ש. האם ידעת שאתה צריך קופה ולרשום תקבולים לפני שפתחת את העסק
- 33 באכסאל.
- 34 ת. כן, ידעתי את זה."



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 14-01-8122 אגבריה נ' -

תיק חיצוני:

- 1 30-32 יתר על כן, רואה החשבון של המערער העיד מפורשות בעמוד 9 לפרוטוקול שורות 30-32
2 ובעמוד 10 שורות 8-1 ועמוד 11 שורות 1-11 :
3
- 4 "ש. בד"כ כשמגיע אליך עסק חדש לפתיחה, אתה נותן הנחיות לאופן רישום ודיווח
5 אליך?
6 ת. מסביר לו שצריך קופה רושמת וחייב לרשום תקבולים.
7 ש. כך במקרה שלנו, הסברת למערער כשפתח את העסק באכסאל?
8 ת. הסברתי לו כמו שאני מסביר לכל אחד שהוא חייב בקופה רושמת.
9 ש. במהלך התקופה ידעת איך מתנהל העסק, שאין קופה רושמת פעילה והוא לא
10 רושם בקופה רושמת.
11 ת. העסק באכסאל זה חדש שנפתח, ואותו זמן היה לו מקום נוסף בפורדיס, וכל הזמן
12 קיבלתי את הסיכומים של קופה רושמת,
13 שאלתי האם ידעת שהעסק באכסאל מתנהל מבלי שהתקבולים נרשמים בקופה
14 רושמת
15 ת. חלק מהתקופה ידעתי שיש לו ספר פדיון יומי כי הוא הזמין קופה רושמת, וזה עד
16 שהקופה תגיע.
17 ...
18 ש. האם כאשר ראית שהמנהל רושם תקבולים בספר פדיון יומי ואין במקום קופה
19 רושמת ולא רושם את ההכנסות בספר תקבולים ותשלומים?
20 ת. זה כן רשום.
21 ש. האם אמרת לו שהוא פועל בניגוד להוראות החוק, בכל הנוגע לרישום התקבולים?
22 ת. נודע לי שהוא רושם בספר פדיון יומי בתחילת חודש מאי 2013 כאשר הביא את
23 המסמכים לצורך הכנת חישובים למע"מ, דברתי איתו על עניין קופה רושמת,
24 אמר שזה בטיפול וזה מוזמן, היה ידוע לי שהוא דואג לזה.
25 ש. אני מבינה שאמרת לו שהוא פועל בניגוד לחוק.
26 ת. לא אמרתי לו שזה בניגוד לחוק, אמרתי לו שזה לא מספיק ושאינן בכך די."
27
- 28 45. הנה כי כן, הגם שהמערער מודע לחובות הרישום וניהול הספרים המוטלות עליו, הן לאור
29 הידיעה שקנה במהלך ניהול העסק בפורדיס והן לאור העובדה שרואה החשבון הבהיר לו
30 חובותיו – לא מילא המערער אחר חובות אלו, למן תחילת הפעלת העסק באכסאל.
31
32
33



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 8122-01-14 אגבריה נ' -

תיק חיצוני:

- 1 עם זאת, במסגרת טיעונו בערעור זה, לא זו בלבד שמבקש המערער להישען על העובדה כי
2 המשיב לא פסל את ספריו אך ורק בשל העובדה כי ניהל ספר פדיון יומי, שאיננו חלק
3 ממערכת החשבונות והספרים שחובה עליו לנהל, אלא אף מבקש הוא ללכת צעד נוסף
4 ולטעון כי דינם של דפי הנייר כדין ספר הפדיון היומי ולפיכך כי הרישום בדפי הנייר עולה
5 כדי רישום כדין.
6
7 לטעמי, אין כל בסיס לטיעון שכזה.
8
9 על המערער מוטלת היתה חובה לנהל את מערכת החשבונות הנוכרת בסעיף 2(ג) לתוספת
10 י"א להוראות ניהול ספרים, הכוללת, בין היתר, סרט קופה רושמת, ספר תקבולים
11 ותשלומים ופנקס חשבוניות מס/קבלה. אין מחלוקת כי המערער לא ניהל אף אחד מן
12 הספרים הנ"ל. רואה החשבון עצמו הבהיר בעדותו כי רישום שלא בקופה רושמת – איננו
13 מספק.
14
15 אמנם, המשיב הבהיר כי לא פסל את ספרי המערער בשל רישום התקבולים מסוף חודש
16 פברואר עד ה- 14 במאי 2013 בספר פדיון יומי, הגם שלא זה אופן רישום התקבולים הנדרש
17 בדיון, אך באותה נשימה אף ציין כי ראה בעובדה זו משום שיקול במסגרת שיקוליו בבחינת
18 האפשרות להסתפק במקרה דנן באזהרה (נא ראו העמדה שהוצגה על ידי באת כוח המשיב
19 בישיבת קדם המשפט מיום 10.7.14 עמוד 3 לפרוטוקול שורות 29-32).
20
21 בוודאי שאין בכך משום מתן הכשר למערער לרשום את התקבולים בספר פדיון יומי בניגוד
22 להוראות ניהול ספרים, ועל אחת כמה וכמה שאין בכך משום מתן הכשר לרשום את
23 תקבוליו בדפי נייר – רישום שאינו עולה אפילו כדי רישום בספר פדיון יומי.
24
25 ההלכה הפסוקה כמו גם הספרות המשפטית הבהירו הבהר היטב את החשיבות שבניהול
26 ספרי חשבונות בהתאם להוראות הדיון. זאת, במטרה ליצור בסיס לרשות המסים לבדוק
27 בצורה נאותה את הצהרותיהם של נישומים ביחס להכנסותיהם.
28
29 נישום אינו רשאי להחליט באופן עצמאי, כי רישום הכנסותיו יבוצע בדרכים אחרות מאלו
30 שנקבעו בהוראות ניהול ספרים.
31
32 נקודת המוצא היא כי המחוקק קבע את חובת ניהולם של ספרים מסוימים לסוגי הנישומים
33 השונים באופן שיאפשר בדיקה נאותה של הכנסות הנישום.
34



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 14-01-8122 אגבריה נ' -

תיק חיצוני:

1 לא הנישום הוא שייקבע כי מתכונת רישום אחרת, שאיננה קבועה בהוראות ניהול ספרים –
2 הינה "כדין".

3
4 נא ראו לעניין זה: ע"א 557/68 פקיד שומה ת"א 1 נ' גדעון בדולח, שם נדון ערעורו של קבלן
5 אשר ספריו נפסלו בשל כך שלא ניהל ספר קופה וספר מלאי כנדרש על פי ההוראות. בית
6 משפט קמא קיבל את הערעור וקבע כי יש מקום להחזיר את התיק לבחינה נוספת של ספרי
7 המערער באותה פרשה, על אף הסטייה מהוראות ניהול הספרים. פקיד השומה ערער על
8 קביעה זו, ובית המשפט העליון מפי כבוד השופט ויתקון קבע:
9

10 "אך קשה לי לראות, איך יכול הנישום שלפנינו להיבנות מאותו סייג או מכל סמכות אחרת
11 להתיר את הרצועה ולרכך את גזירת המחוקק. ההוראות דורשות מקבלן ניהול ספר קופה
12 וספר מלאי, וזה לא נעשה. כסבור הייתי שמשקבעה הרשות תקנות או הוראות לסידור
13 ענין טכני – למשל תקנות לשמירה על הבטיחות בבתי חרושת – לא יישמע אדם בטענה
14 שאם כי לא מילא אחר הטענות, נקט צעדים אחרים לא פחות טובים ויעילים להשגת אותה
15 מטרה. אין להתווכח עם מתקין התקנות בבית המשפט, אלא, אולי, על סמך הטענה
16 שהתקנות, כמות שהן, אינן סבירות, וכן בעבירה פלילית לשם המתקת הדין. ספק רב
17 בעיני, איפוא, (אם לא למעלה מזה), אם בכלל אפשר להעלות את הטענה כי במקרה זה או
18 אחר אין צורך ואין טעם בניהול ספר קופה או ספר מלאי ושהעדרם של ספרים אלה אינו
19 עושה את החשבונות לבלתי תקינים."
20

21 וראו גם: ע"א 66/65 פקיד השומה ת"א 1 נ' מ' פיינר בע"מ, פ"ד יט(2) 631;
22 ע"א 734/89 פיקנטי תעשיות מזון בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן פ"ד מו(5) 309, בעמוד 321;
23 ע"א 25/81 קפה נאווה שותפות רשומה נ' פקיד השומה ירושלים, פ"ד לו(3) 818, בעמ' 821-
24 822;

25 עמ"ה (חי') 5058/97 חליפה מחמוד נאגי נ' פקיד שומה חדרה [פורסם בנבו 25.1.01].
26 עמ"ה (ירושלים) 148/08 חיים בר ששת ואח' נ' פקיד שומה ירושלים 1 [פורסם בנבו]

27
28 בכל הפסיקה האמורה נקבע כי המחוקק יחס חשיבות ניכרת להקפדה על הוראות ניהול
29 ספרים מתוך מטרה להקל על הביקורת של מפקחי המס ולאפשר ביקורת יעילה מהירה
30 וקלה של חשבונות העסק לשם קביעת מס האמת שעליו לשלם.
31

32 האם יכולה "שתיקת המשיב", בקשר עם רישום תקבולי המערער בספר פדיון יומי, על פני
33 תקופה של כ- 4 חודשים ממועד פתיחת העסק באכסאל – "להכשיר" אופן רישום זה
34 כ"רישום כדין", כפי טענת המערער?

50.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 14-01-8122 אגבריה נ' -

תיק חיצוני:

- 1 51. כאמור, אין בעובדה כי המשיב הצהיר כי לא פסל את ספרי המערער אך ורק בשל רישום
2 התקבולים על ידי המערער בספר פדיון יומי, שאיננו מתכונת הרישום הקבועה בדין
3 לעסקים מסוגו של המערער, כדי להפוך את הרישום האמור ל"רישום כדין".
4
5 רישום כדין הינו הרישום בספרים שקבע המחוקק שעל עסקים מסוגו של המערער לנהל
6 לצורך רישום תקבולים והכנסות. העובדה כי המשיב נמנע במקרה הנדון מלפסול את ספרי
7 המערער רק בשל הרישום בספר פדיון יומי – אין בה כדי להכשיר רישום מעין זה ובוודאי
8 שאין בה כדי להופכו ל"רישום כדין" כמשמעו בסעיף 145ב' לפקודה.
9
10 לכל היותר, אפשרית פרשנות לפיה ראה המשיב באופן הרישום הנ"ל, בספר פדיון יומי,
11 כמתכונת רישום "חלופית" – כפי שניתן להסיק מסעיף 27 לסיכומי המשיב.
12 אולם מכאן ועד קבלת הטענה לפיה הרישום בדפי הנייר עולה כדי "רישום כדין" – המרחק
13 עדיין רב.
14
15 52. לפיכך, ברי כי מקום בו רישום התקבולים בספר פדיון יומי אינו עונה על דרישות ניהול
16 הספרים החלות על המערער – הרי שמנייה וביה אין מקום להתייחס לרישום התקבולים
17 בדפי הנייר כאל רישום כדין.
18
19 **האם הרישום בדפי הנייר עולה כדי "רישום חלופי"?**
20
21 53. טוען המערער לחלופין, כי גם אם הרישום בדפי הנייר אינו עולה כדי רישום כדין, עדיין
22 מדובר ב"רישום חלופי" אשר אמור היה להניח את דעתו של המשיב באופן שלא יביא
23 לפסילת ספרי המערער.
24
25 54. רישום חלופי, כשמו כן הוא, אמור להיות רישום הכולל את כל הפרטים הנחוצים לצורך
26 מעקב נאות אחר הכנסות המערער, כמו גם לשלול אפשרות של אי הכללה או העלמה של
27 הכנסות.
28
29 55. חוזר 25/93 הנ"ל מתייחס לאפשרות ליתן משקל לרישום חלופי, כחלק ממכלול השיקולים
30 הנשקלים על ידי פקיד השומה בבואו להחליט בדבר פסילת ספריו של נישום.
31
32 סעיף 2.2. לחוזר קובע:
33



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 8122-01-14 אגבריה נ' -

תיק חיצוני:

- 1 "בנסיבות בהן קיים רישום חלופי או רישום מקביל של התקבול, באופן בו לפי שיטת
2 ניהול החשבונות, מערכת הרישומים, הנהלים שמנהל הנישום ונהלי ביקורת החשבונות
3 של ספרי הנישום לגביהם נדרש להגיש דוחות מבוקרים, שכנע הנישום את פקיד
4 השומה כי לא קיימת סבירות שהתקבול לא יכלל בדו"ח על ההכנסה, בעיקר כאשר מדובר
5 במערכת הנהלת חשבונות כפולה, אין מקום להפעלת סעיף 145ב'.
6 נראה כי בנסיבות אלה לא תסוכל מטרתה של חובת רישום התקבול ליצור מערכת ספרים
7 אמינה המשקפת את התקבולים האמיתיים שהתקבלו בעסקו של הנישום."
8
- 9 56. בהמשך, מציג החוזר הבהרות ודוגמאות באשר ל"רישום חלופי" אפשרי. כך למשל, בסעיף
10 2.2.1 לחוזר, המתייחס ל"רישום בספרים חלופיים", נאמר:
11
- 12 "לעניין זה יש לבדוק האם התקבול שלא נרשם, אכן נרשם במועד בספרים חלופיים
13 המהווים תיעוד אותו הנישום חייב לנהל עפ"י כל דין, וכן כי המדובר הוא בתקבול חריג
14 ולא שוטף כגון שיק בטחון, קבלת מט"ח, פקדון ותקבולים כיוצ"ב."
15
- 16 57. כפי שפורט בפרק העובדתי – המערער אינו עומד באף לא אחד מן התנאים שנמנו בחוזר,
17 המאפשרים הכרה ברישום מסויים כ"רישום חלופי".
18
- 19 58. ראשית, הרישום בדפי הנייר הינו של תקבולים שוטפים של המערער, ולא של תקבול "חריג"
20 על פי המפורט בסעיף 2.2.1 לחוזר. המערער הודה בעצמו כי רשם את תקבוליו השוטפים
21 ברישום שיטתי על דפי הנייר.
22
- 23 שנית, כפי שבואר לעיל – אין לקבל טיעון לפיו הרישום בדפי הנייר הינו "רישום חלופי" על
24 הרישום החלופי שבספר הפדיון היומי. כאמור, ספר פדיון יומי אינו אחד מדרכי התיעוד
25 שנקבעו בהוראות ניהול ספרים לתקבולים של עסק דוגמת זה של המערער. לכל היותר,
26 כאמור, התייחס המשיב לרישום בספר הפדיון היומי כאל "רישום חלופי". אולם, אין מקום
27 למדרג נוסף, שרשור נוסף, של רישום חלופי על גבי מה שממילא הינו רישום חלופי ואינו
28 הרישום הקבוע בדין.
29
- 30 משמע, גם אם ניתן להסתפק במקרים מסוימים ברישום חלופי, אין מקום להסתפק
31 ב"רישום חלופי לרישום החלופי".
32
- 33 שלישית, וזה העיקר – לא ניתן לקבל את עמדת המערער לפיה מתכונת רישום "חלופית" זו
34 הינה מספקת ואמינה דיה בכדי לשקף את התקבולים האמיתיים של העסק.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 14-01-8122 אגבריה נ' -

תיק חיצוני:

- 1 59. יובהר, כי אין מקום לקבל את טענת המערער כאילו דפי הנייר היו כרוכים (סעיף 19
- 2 לסיכומי המערער). אין ולא הוצגה ראיה בפני לפיה דפי הנייר היו כרוכים. הדפים היו
- 3 פרודים, גם לפי עדותו של המערער עצמו (עמוד 9 לפרוטוקול שורות 12-13).
- 4
- 5 גם כאשר הוגשו דפי הנייר כראיה לתיק בית המשפט – הם הוגשו כשהם פרודים והודקו
- 6 במהדק סיכה.
- 7
- 8 גם אם היו דפי הנייר דבוקים בדבק אדום במועד שבו רשם המערער את התקבולים על
- 9 גביהם, וראיה לכך אין בפני – הרי שגם בכך אין כדי להוביל לקביעה כאילו מדובר בדפים
- 10 "כרוכים".
- 11
- 12 60. כריכה – כשמה כן היא, מחייבת מעטפת הכורכת את הדפים ומאגדת אותם יחד, באופן
- 13 שאינו מאפשר את הפרדתם, או לכל הפחות – אינו מאפשר בקלות את הפרדתם, בלא
- 14 הותרת סימן.
- 15
- 16 לא זה מצב הדברים בענייננו.
- 17
- 18 61. זאת ועוד, בניגוד לטענת המערער בסיכומיו – הראיות החד משמעיות שבפני, לרבות מפיו
- 19 של המערער עצמו (עמוד 9 לפרוטוקול שורות 8-12) הינן כי דפי הנייר לא מוספרו על ידי
- 20 המערער. גם אם אניח, לצורך העניין, כי היה די במספור הדפים על ידי המערער - ואינני
- 21 סבורה כי יש להותיר בידיו של הנישום את המספור של ספר כרוך - הרי שממילא, במקרה
- 22 הנדון, לא היה כל מספור לדפי הנייר שנעשה על ידי המערער. המערער הודה כי הדפים לא
- 23 היו ממוספרים והמספרים המופיעים על גבי דפי הנייר מוצג 1/ע הינם מספרים שנרשמו
- 24 במהלך הביקורת בעסק על ידי המבקרת מטעם המשיב.
- 25
- 26 62. במצב דברים זה – ברי כי מתכונת רישום כזו, איננה יכולה להיחשב כאמינה ושלמה, מאחר
- 27 והנישום יכול לכאורה לשנות את רישום התקבולים, בלא שניתן יהיה לעקוב ולאתר שינוי
- 28 שכזה, בהעדר כריכה ומספור מראש של הדפים. אפשרות כזו פוגעת, על פניה, באמינות
- 29 הרישום.
- 30
- 31 נא ראו לעניין זה: עמ"ה (חי) 719/05 בריק עיסא מחמד נ' פקיד שומה עכו, פורסם בנבו
- 32 28.5.12.
- 33



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 14-01-8122 אגבריה נ' -

תיק חיצוני:

- 1 63. על כן, לא ניתן לקבל את טענת המערער בדבר היות דפי הנייר בגדר "רישום חלופי".
- 2 הפסיקה אליה הפנה המערער, לרבות זו של הועדה לקבילות פנקסים, אינה רלוונטית
- 3 בנסיבות העובדתיות של הערעור דנא. לא מצאתי גם כי קיימת עילה לאבחנה שניסה
- 4 המערער לעשות בין מקרהו לבין המקרה שנדון בעניין ע"מ 07-930 בנימין פרץ נ' פקיד
- 5 שומה חדרה. ההיפך הוא הנכון.
- 6
- 7 64. אין מקום לטענת המערער לפיה בעניין פרץ הנ"ל נדון מקרה חד פעמי של רישום תקבול על
- 8 גבי פתק ונקבע כי לא יכולה להתקבל טענה כי מדובר ברישום "חלופי", כאשר במקרה דנן
- 9 מדובר ברישום שיטתי בפתקים. דווקא מצב דברים בו באופן שיטתי, על פני תקופה לא
- 10 מבוטלת, נעשה רישום התקבולים על גבי דפי נייר – מתחזקת עוד יותר המסקנה כי עסקינן
- 11 ברישום לקוי, שלא על פי הדין, ולא ברישום חלופי.
- 12
- 13 65. המטרה העומדת בבסיס החובה שבסעיף 145ב' לפקודה - ליצור מסגרת ארגונית, אשר
- 14 תמנע שכחה, הזנחה ורשלנות מצד הנישום כמו גם תאפשר נתיב ביקורת אמין לרשות המס
- 15 לבדיקת הכנסותיו של נישום – אינה יכולה להתקיים במקרה דנן, בנסיבות הרישום בדפי
- 16 הנייר, שאינם כרוכים ואינם ממוספרים.
- 17
- 18 יתר על כן, הנחת המוצא של המערער כי המשיב הסכים כי התקבולים שנרשמו בדפי הנייר
- 19 הינם מלוא התקבולים – אף היא אינה מבוססת, מאחר ועמדת המשיב – המקובלת עלי
- 20 בנסיבות העניין - היא כי לא יכול היה במצב הדברים העובדתי של רישום כאמור בדפי נייר
- 21 – לבצע ביקורת ראויה של הכנסות המערער.
- 22
- 23 האם היתה "סיבה מספקת" לאי רישום התקבולים?
- 24
- 25 66. הטענה אשר הועלתה על ידי המערער בעת השימוע שנערך לו טרם החלטת המשיב על
- 26 פסילת הספרים היא כי גם אם יקבע כי לא רשם כדין את התקבולים, הרי שהיתה קיימת
- 27 בידו "סיבה מספקת" לאי רישום התקבולים כדין.
- 28
- 29 67. טענה זו נסמכה על הטענה לפיה המערער הזמין גלופה לקופה הרושמת ביום 14.5.15 אך
- 30 אספקתה התמהמהה, ולכן עשה שימוש ברישום בספר פדיון יומי ולאחר מכן בדפי הנייר.
- 31
- 32 68. אלא שאין בטיעון זה כדי להוות "סיבה מספקת" לאי רישום התקבול, ובדין קבע כך
- 33 המשיב.
- 34



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 14-01-8122 אגבריה נ' -

תיק חיצוני:

- 1 המבחן אשר נקבע בהלכה הפסוקה לבחינת קיומה של "סיבה מספקת" לאי רישום תקבול
2 הוא מבחן אובייקטיבי. קרי – מה היה עושה או צופה מראש נישום סביר בנסיבות העניין.
3
- 4 69. המערער, אשר ידע כי חייב הוא לנהל ספר קופה רושמת בעסק באכסאל, כשם שניהלו בעסק
5 בפורדיס, חייב היה לדאוג מבעוד מועד להתקנתה של גלופה מתאימה לקופה הרושמת.
6 התנהלות זהירה, אחראית וסבירה, הנדרשת ממי שעומד לפתוח עסק, מחייבת בדיקה
7 והכנה מראש גם של קופה רושמת פועלת ותקינה.
8
- 9 70. יתר על כן, הראיה שהוצגה בפני מתייחסת לפנייה לרכישת גלופה לקופה רושמת ב- 14.5.13
10 – משמע למעלה מחודשיים וחצי לאחר שהמערער החל להפעיל את העסק באכסאל, אשר
11 לפי דבריו החל לפעול בסוף פברואר 2013. בוודאי שלא ניתן לקבל כהתנהלות סבירה -
12 השתהות ומחדל מלפעול להזמנה ולהתקנת גלופה תקינה בקופה הרושמת במשך פרק זמן
13 כה משמעותי.
14
- 15 71. לפיכך, אין בסיס לניסיונו של המערער להיסמך על פסק הדין בעניין עמ"ה 32/86 אהרוני
16 מיכאל נ' פ"ש פתח תקוה, שכן נסיבותיו ועובדותיו – שונות הן. באותה פרשה מדובר היה
17 בקופה רושמת שהיתה פעילה בעסק והתקלקלה יום קודם לביקורת, והנישום רשם על
18 קרטון את תקבוליו במשך יומיים בלבד, עקב התקלה בקופה הרושמת.
19
- 20 כך גם באשר להישענות המערער על פסק הדין בעניין עמ"ה 39/79 ליסמן שלמה נ' פקיד
21 שומה תל אביב 3, פד"א י, 23,377, אשר שם דובר על שלושה ימים בהם נרשמו תקבולים
22 על נייר והללו חוברו לספר פדיון יומי, שהוא הרישום בו חייב היה איטלזי באותה עת. זאת,
23 מחמת שלא ניתן היה להשיג ספר פדיון יומי חדש, כשנסתיים הספר ששימש את המערער
24 באותה פרשה. לא אלו הם פני הדברים בעניינו של המערער, כפי שפורט לעיל.
25
- 26 נא ראו לעניין זה ע"א 1999/92 חדד נ' פקיד שומה נתניה, פ"ד מט(1) 441.
27
- 28 72. יתרה מזאת, גם אם נקלע המערער למצב בו הקופה הרושמת לא עבדה וספק הגלופה
29 התמהמה באספקת חדשה – עדיין יכול היה המערער, אשר עסקו לווח על ידי רואה חשבון,
30 לפעול באופן הקבוע בסעיף 130(א)(2) לפקודה ולפנות למשיב בבקשה כי יאושר לו שינוי
31 מהוראות ניהול ספרים החלות עליו לתקופה מסויימת עד לאספקת הגלופה של הקופה
32 הרושמת. אולם, גם זאת לא עשה המערער. יתר על כן, המערער לא טרח להבהיר מדוע לא
33 השיג ספר פדיון יומי חדש, לאחר שהדפים בספר הקודם נגמרו, ובחר לרשום את תקבוליו
34 על דפי הנייר.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 14-01-8122 אגבריה נ' -

תיק חיצוני:

- 1
2 73. על כן, לא נראה כי נפל פגם בהחלטת המשיב בקובעו כי לא מצא כי קיימת סיבה מספקת
3 לאי רישום התקבולים כדין.
4
5 **האם נפל פגם בשיקול דעתו של המשיב עת לא הסתפק במקרה הנדון באזהרה?**
6
7 74. מלין המערער על כך שהמשיב לא ביצע בדיקה של כל הנסיבות הכוללות של עסקו, אלא
8 בודד, כביכול, את אי רישום התקבול נשוא הערעור. לטעמו של המערער, כאשר מדובר
9 בעסק חדש, ראוי היה כי המשיב יסתפק, כפי שנקבע בחוזר, במתן אזהרה.
10
11 75. לטעמי, הרציונל העומד בבסיס העמדה המובעת בסייפת סעיף 3.2 לחוזר ובסעיף 3.3 לחוזר,
12 בדבר שיקול להסתפק במתן אזהרה כאשר מדובר בעסק חדש – הינו ברור. עסק שהינו
13 בתחילת דרכו, ובעליו אינו מיומן עדיין ואולי טרם הובהר לו עד תום על ידי רואה חשבון או
14 יועץ מס מה הן החובות המוטלות עליו בעניין מתכונת רישום תקבוליו, יש לתת לו "תקופת
15 חסד" מסוימת, המתבטאת במתן אזהרה טרם פסילת ספרים.
16
17 76. המערער טען כי רציונל זה שבחוזר, לעניין עסק חדש, חל עליו, וכי העסק באכסאל היה עסק
18 חדש במועד ביצוע הביקורת, ועל כן מן הראוי היה שהמשיב יתחשב בו ויסתפק באזהרה.
19
20 77. סעיף 3.2 לחוזר מתייחס ל"עסק חדש בתחילת דרכו". ואילו סעיף 3.3 לחוזר המתייחס
21 ל"מתן אזהרה", קובע:
22
23 "פקיד השומה יוכל להסתפק באזהרת הנישום בלבד כתחליף לפסילת ספרים. מתן
24 אזהרה יעשה במקרים גבוליים בהם נרצה לתת הזדמנות חוזרת לנישום.
25 ...
26 יש מקום לשקול מתן אזהרה במידה שמדובר בעסק חדש."
27
28 78. דומני שגם בעניין זה אין מקום לקבל את עמדת המערער. שכן, ברי כי עסקו של המערער –
29 אינו עסק "חדש", במובן אליו כיוון החוזר. המערער אינו "חדש" בעסקי ממכר חומס ופול
30 והעסק באכסאל אינו תחילת דרכו של המערער בתחום.
31
32 79. על פי הראיות, המערער עסק במשך 4 שנים בממכר חומס ופול בעסק בפורדיס, במהלך כל
33 התקופה בה אביו נפל למשכב. במסגרת העסק בפורדיס הפעיל המערער קופה רושמת כפי
34 שחייב היה על פי הוראות ניהול ספרים.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 14-01-8122 אגבריה נ' -

תיק חיצוני:

- 1 המערער ידע כי עליו להפעיל קופה רושמת גם בעסק באכסאל, אך לא נקט בכל האמצעים
2 על מנת לעמוד בתנאי החוק לכשפתח את העסק, ואף לא תוך זמן סביר.
3
- 4 .80 לפיכך, אין מקום להתייחס לעסק באכסאל כאל עסק "חדש" במובן זה שבעליו, המערער,
5 לא היה מודע עדיין לחובות המוטלות עליו ביחס לרישום הכנסות בספרים.
6
- 7 .81 יתרה מזו, אינני סבורה כי מקרהו של המערער הינו מקרה גבולי ולא מצאתי כי המשיב
8 ביצע במקרה הנדון "בידוד" של אי רישום התקבול.
9
- 10 הנסיבות הכוללות של העסק באכסאל הן שהמערער לא עמד בדרישות הדין לרישום
11 תקבוליו במשך תקופה משמעותית. הרישום בספר פדיון יומי – שאיננו מתכונת הרישום בה
12 מחוייב המערער, הינו חלק מן הנסיבות הכוללות אשר המשיב חן בבואו להכריע בשאלה
13 אם יש מקום להפעיל את הסנקציה של פסילת הספרים או לשקול מתן אזהרה. כך גם
14 באשר לאופן ההפעלה הלקוי של הקופה הרושמת לאחר הביקורת.
15
- 16 .82 יוצא איפוא, כי שיטת רישום התקבולים וניהול הספרים שנקט בה המערער למן פתיחת
17 העסק באכסאל, היתה שלא כדין ובמודע.
18
- 19 על כן, לא מצאתי כי נפל פגם בהחלטת המשיב שלא הסתפק באזהרה במקרה הנדון.
20
- 21 **האם יש מקום להפריד לצורך החלטת הפסילה בין העסק באכסאל לבין העסק בפורדיס?**
22
- 23 .83 סעיף 2.4 לחוזר מתייחס לאפשרות שהחלטה על פסילת ספרים תתייחס לחלק מעסק שיש
24 לו הנהלת חשבונות נפרדת, וזו לשונו:
25
- 26 "מקום שאי הרישום מתייחס לחלק מעסק ולאותו חלק הנהלת חשבונות נפרדת, יוכל
27 להתייחס פקיד השומה הן לעניין הפסילה והן לעניין המנעות מפסילה לקטע עסק זה
28 בלבד.
29 אם קיימת אפשרות לראות את חלק העסק שבו לא נרשם התקבול כעסק נפרד מבחינה
30 חשבונאית ארגונית ופיסית, יוכל פקיד השומה להפריד בין החלקי העסק ולהפעיל את
31 הפסילה רק לגבי קטע עסק זה בלבד.
32 בכל מקרה תותר הפרדה כזאת בין חלקי העסק רק אם לא מדובר בארוע חוזר ונשנה.
33 נראה כי יש לבצע הפרדה כאמור בין חלקי העסק וזאת למרות שבפסיקה נקבע כי אין
34 לקבוע שספרי הנישום יפסלו רק באותו ענף מסחרי נפרד שם התגלה אי רישום התקבול...



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 8122-01-14 אגבריה נ' -

תיק חיצוני:

- 1 פקיד השומה יקח בחשבון את גודלו של חלק העסק בו לא נרשם התקבול, יחסית לגודל
2 העסק כולו.
3 באשר לתחולתן של הסנקציות הקשורות בשיקול דעתו של פקיד השומה, הרי שמקום בו
4 אפשר להפריד את חלקי העסק השונים תערך הפרדה גם בתחולת הסנקציות ואילו במקום
5 בו לא ניתן להפריד, יוחלו הסנקציות על כל חלקי העסק."
6
7 84. הביקורת שערך המשיב נתקיימה בעסק באכסאל, שם נתגלה אי רישום התקבולים בספרים
8 שנקבע שעל המערער לנהל על פי הוראות ניהול ספרים.
9
10 85. מן הראיות שהוצגו בפני עולה כי לא קיימת מחלוקת, ולכל הפחות לא הוכח אחרת על ידי
11 המשיב, כי העסק בפורדיס ניהל ספר קופה רושמת כפי שנדרש על פי הוראות ניהול ספרים,
12 במשך כל התקופה שבה הופעל על ידי המערער, וכפי הנראה גם לאחר שהעסק חזר לידיו של
13 אבי המערער.
14
15 86. עוד עולה מן הראיות, כפי שהוצגו בעדות המערער ובעדות רו"ח נידאל עיסא, כי גם אם
16 במשך תקופה מסויימת נוהלו העסק בפורדיס והעסק באכסאל תחת העוסק מורשה של
17 המערער, הרי שהיה זה לפרק זמן קצר עד שפתח אבי המערער עוסק מורשה בעצמו.
18
19 87. בנוסף, העיד המערער כי הוא ערך את הקניות עבור העסק באכסאל ואביו עבור העסק
20 בפורדיס (עמוד 7 לפרוטוקול שורות 31-32). מעדות רואה החשבון (עמוד 12 לפרוטוקול
21 שורות 20-3) עולה כי לא נעשתה הפרדה בקניות אך נעשתה הפרדה במכירות של שני
22 העסקים.
23
24 88. כאמור, לתצהירו של רואה החשבון צורפה כנספח א' "כרטסת קודי מיון" לשנת 2013,
25 ממנה עולה כי נערך רישום נפרד של ההכנסות של העסק באכסאל לעומת העסק בפורדיס.
26
27 89. על כן, בנסיבות בהן מדובר בשני עסקים שהינם נפרדים פיזית, נוהלו על ידי שני גורמים
28 שונים – גם אם הם אב ובנו, העסק בפורדיס ניהל רישום כדין בספר קופה רושמת, והנהלת
29 החשבונות נוהלה ברישום נפרד ביחס להכנסות העסק בפורדיס ורישום נפרד ביחס
30 להכנסות העסק באכסאל, הרי שאני מוצאת, בשים לב להוראות החוזר שצוטטו לעיל, כי יש
31 מקום לקבוע כי החלטת הפסילה חלה על העסק באכסאל ואין להחילה על העסק בפורדיס.
32
33



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 14-01-8122 אגבריה נ' -

תיק חיצוני:

1 90. כאמור, לא נעלמה מעיני טענת המשיב לפיה הטענה להפרדה בין העסקים לא הועלתה
2 באופן מפורש בטיעוני המערער בשימוע טרם הפסילה. אכן, יש בסיס לטענת המשיב בעניין
3 זה. עיון במכתב הבקשה לשימוע מיום 20.8.13, נספח ב' לתצהיר רו"ח עיסא, מעלה כי
4 אמנם לא נטענה טענה להפרדה בין שני העסקים באופן מפורש וברור.

5
6 עם זאת, מתוך הבקשה לשימוע עמד בפני המשיב המידע בדבר קיומו של עסק נוסף, הקשור
7 במערער, וראוי היה שתיבחן החלטת הפסילה בהתייחס לעסק הנוסף, תוך שקילת תחולתה
8 על העסק בפורדיס.

9
10 יתר על כן, המשיב בסיכומיו אינו טוען כלפי עתירת המערער לביצוע ההפרדה בין העסק
11 באכסאל לבין העסק בפורדיס. שתיקה זו בסיכומים מטעם המשיב יש בה כדי להעיד על כך
12 שאילו טענת ההפרדה היתה מועלית כדבעי במהלך השימוע – היה מקום להטות לה אוון,
13 ובנסיבות העניין שתיקה זו יכולה ללמד כי המשיב נכון לקבל את טענת ההפרדה.

סוף דבר:

14
15
16
17 91. הערעור נדחה ברובו.

18
19 לא נמצא בסיס בדין להתערב בהחלטת הפסילה של ספרי המערער לשנת 2013.

20
21 עם זאת, החלטת הפסילה תחול ביחס לעסק באכסאל ולא תחול על עסקו של אבי המערער
22 בעסק בפורדיס.

23
24 בנסיבות העניין, המערער ישא בהוצאות המשיב ובשכר טרחת עו"ד בסך 10,000 ₪.

25
26 המזכירות תשלח את עותק פסק הדין לבאי כוח הצדדים בדואר רשום.

27
28
29 ניתן היום, ל' ניסן תשע"ה, 19 אפריל 2015, בהעדר הצדדים.
30



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 8122-01-14 אגבריה נ' -

תיק חיצוני:

אורית וינשטיין, שופטת

- 1
- 2
- 3
- 4