

מ"נ הנשיא (זוסמן)

3. בתשובתו על דברי הערעור טען באיכות המשיבים, שהשטרות שנמסרו לשפיגל על סך 27,000 לירות, להבדיל מן השטרות נושא התובענה דנן, כוללים קרן וריבית גם יחד, אשר על-כן השטרות הנדונים כאן לא ניתנו אלא בעד עודף הריבית הבלתי-חוקית בלבד. לא מצאנו בחומר הראיות יסוד לטענה, שהצדדים נהגו לחלק את סכומי הריבית לשתי קבוצות, הריבית החוקית לחוד והריבית המופרזת לחוד. מפי המשיב שמענו, כי לווה סך 27,000 לירות, כיצד איפוא יכללו השטרות שנתן, על סך 27,000 לירות, ריבית בנוסף על הקרן?

4. התוצאה היא, שהערעור מתקבל והמשיבים באופן הדדי חייבים לשלם למערער סך 4,455 לירות, אין צו להוצאות כאן ולמטה. המשיבים תבעו מאת שפיגל, על דרך הודעה אל צד שלישי, החזרת ריבית מופרזת, מכוח סעיף 6 לחוק הריבית, ובתיק המרצה 3076/69 ניתנו הוראות לרון בתביעה זו בנפרד, לאחר תום הדיון בתביעת המערער. בית-המשפט המחוזי ימשיך איפוא לרון בהודעה אל צד שלישי.

ניתן היום, כ"ט בטבת תשל"א (26.1.1971).

ערעור אזרחי מס' 285/70

פקיד השומה, תל-אביב 4 נגד נחום א' ליכטנשטיין

בבית-המשפט העליון בשבתו כבית-משפט לערעורים אזרחיים
[27.1.71, 11.1.71]

לפני השופטים לנדוי, עציוני, י' כהן

פקודת מס הכנסה [דיני מדינת ישראל, נוסח חדש 6, ע' 120], סעיפים 191 (ב) (3), 191 (א), 191 (ד), 146, 191 — חוק החנינה, תשב"ז-1967 [סה"ח 502, ע' 82] — הוראות מס הכנסה (ניהול חשבונות של סיטונאים וקמעונאים), תשט"ו-1955 [קה"ת 510, ע' 807], סעיף 1, תוספת א'.

בית-המשפט המחוזי ביטל קנסות גרעון שהוטלו על המשיב, על יסוד סעיף 191 (ב) (3) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), נימוקיו של פקיד השומה להטלת הקנסות היו: א. אי-ניהול ספרים על-ידי המשיב; ב. הסכמת המשיב לקביעת הכנסה גבוהה מזו שהצהיר עליה; ג. הצהרת המשיב על אחוז ריווח בלתי-מצויאות.

בית-המשפט העליון פסק —

א. (1) הגדרת "סיטונאי" בסעיף 1 לתוספת א' להוראות מס הכנסה (ניהול חשבון נות של סיטונאים וקמעונאים), תשט"ו-1955, הינה הגדרה פרסונלית אחידה, אשר אינה מאפשרת, לצורך הטלת החובה לניהול חשבונות, הפרדה בין חלקים שונים של העסק.

השופט לנדוי

(2) יכול אדם למלא אחר שתי ההגדרות, של סיטונאי וקמעונאי, אבל הגדרתו כקמעונאי אינה משחררת אותו מהחובה המכבידה יותר לנהל חשבונות כסיטונאי לגבי עסקו כולו.

ב. (1) אין ללמוד מהסכמתו של הנישום לפשרה על סכום גבוה מן הסכום שעליו הצהיר בתחילה, הודאה בכך שהצהרתו לא היתה נכונה או רשלנית.

(2) הטלת הקנסות אינה יכולה ליהפך למכשיר חינוכי בידי פקיד השומה, במובן זה שבאמצעותו ישפיע על הנישום לנטוש עמדה שהלה נוקט בה בתוסילב ובלי שניתן לייחס לו רשלנות בהכנת הדו"ח שלו.

פסקי-דין ישראליים שאוזכרו:

- ב [1] ע"א 346/64 — שמואל איידלס נגד פקיד השומה, תל-אביב 4; פד"ג, כרך יט (1), ע' 237, 239.
- [2] ע"פ 36/59 — מאיר זנמירובסקי נגד היועץ המשפטי לממשלה; פד"ג, כרך יג, ע' 1909; פ"ס, כרך מב, ע' 258.

פסקי-דין של בתי-המשפט המחוזיים הישראליים שאוזכרו:

- ג [3] עמ"ה 185/69—1091/69, תל-אביב-יפו — נתן קריינר נגד פקיד השומה, תל-אביב 4; קובץ פסקי-דין אזרחיים (קפד"א), כרך ג, ע' 74, 78.

הערות:

ד להטלת קנס גרעון בעקבות התרשלות הנישום ללא הצדק סביר בדו"ח מס הכנסה, עיין ע"א 194/65 — פקיד השומה, תל-אביב נגד אליהו לבנדוק; פד"ג, כרך יט (3), ע' 263.

ה ערעור על פסק-דינו של בית-המשפט המחוזי, תל-אביב-יפו (השופט ש' אשר), מיום 9.4.70, ב-עמ"ה 607/69, לפיו נתקבל ערעור המשיב ובוטלו קנסות הגרעון שהוטלו עליו על-ידי המערער לשנות המס 1966, 1967. הערעור נדחה.

ע' רובין, סגן פרקליט המדינה — בשם המערער; ג' גינת — בשם המשיב

פסק-דין

ו השופט לנדוי: פקיד השומה מערער על פסק-דינו של בית-המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו, בו בוטלו קנסות גרעון שהוטלו על המשיב לשנות המס 1966 ו-1967, על יסוד סעיף 191 (ב) (3) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש).

ז המשיב הוא בעל חנות ספרים הכוללת גם ספרייה להשאלה, ברחוב שינקין 12 בתל-אביב-יפו, ואשתו רופאת שיניים. הוא הצהיר על הכנסתו ועל הכנסת אשתו לשנים הנדור-נות, אך פקיד השומה סירב לאשר את הדו"חות שלו, ואחרי משא-ומתן ממושך הגיעו הצדדים להסכם, בו נקבעה ההכנסה בסכומים גדולים במידה ניכרת מאלה שעליהם הצהיר

השופט לנדור

המשיב. כתוצאה מזה נוצר "גרעון" במס, במובן הסעיף 191 (א), של למעלה מ-50%. אחרי גמר הסכם הפשרה הטיל פקיד השומה את מלוא קנס הגרעון של 25% מסכום הגרעון, לפי סעיף 191 (ב) (3). מאחר שלמשיב כבר נקבע בשנים קודמות קנס על גרעון יותר מפעם אחת. ליתר דיוק, הוטלו על המשיב קנסות גרעון במשך שנים מספר בעבר, שבכל אחת מהן הצהיר על הכנסה מסויימת ולבסוף התפשר עם פקיד השומה על הכנסה יותר גבוהה, אולם בשתי השנים שקדמו לאלה הנדונות כאן ויתר פקיד השומה על גביית הקנסות. בגלל חוק החנינה, תשכ"ז-1967.

הסעיף הנ"ל קובע כתנאי להטלת הקנס ש"לפקיד השומה יש טעמים סבירים להאמין, כי הגרעון לא היה מתהווה, אילו לא התרשל הנישום ללא הצדק סביר בדו"ח שמסר על הכנסתו....". מתברר שבמקרה דגן הטיל פקיד השומה את הקנסות כדבר שבשיגרה, בלי לתת את דעתו על כך, אם מתקיים לגבי המשיב התנאי האמור, דהיינו טעמים סבירים לאמונה, כי הגרעון לא היה מתהווה אילו לא התרשל הנישום וכו'. שמענו ממר רובין, אשר טען לפנינו לפקיד השומה המערער, כי ניתנו הוראות מתאימות כדי להפסיק הטלת קנסות אוטומטית כזאת על-ידי פקידי השומה, בניגוד לאמור בחוק. בנסיבות המקרה דגן אין עוד חשיבות לליקוי זה מפני שהענין עבר לשלב ההשגה, לפי סעיף 191 (ד), ופקיד השומה נועץ בוועדה מיעצת, לפי סעיף 146, ולאחר מכן שקל את ענין הקנסות לגופו והקטין את הקנסות (מ-1.171.75 ל"י לשנת 1966 ו-1.177.50 ל"י לשנת 1967 לסך 650 ל"י לכל אחת משתי השנים).

נימוקיו של פקיד השומה להטלת קנסות היו שלושה:

- א. המשיב לא ניהל ספרים אם כי חייב היה לנהלם;
- ב. הוא לא עמד על רישומיו, וביקש שלא להתייחס אליהם, ולבסוף הסכים לקביעת הכנסה גבוהה הרבה מזו שהצהיר עליה;
- ג. הוא הצהיר על אחוז ריווח בלתי-מציאותי, אם כי כבר בשנים קודמות הוזהר על-ידי פקיד השומה לא לנהוג כך.

השופט המלומד לא מצא ממש אף באחד משלושת הנימוקים הללו, ולפיכך ביטל את הקנסות.

אשר לנימוק הראשון, דעתו של פקיד השומה היא שעל המשיב לנהל חשבונות כסיטונאי, בהתאם לתוספת א' להוראות מס הכנסה (ניהול חשבונות של סיטונאים וקמעונאים). תשט"ו-1955 (קה"ת 510).

עסקו של המשיב הוא עסק מעורב: הוא עוסק גם במכירת ספרים ליחידים ("צרכנים") וגם במכירתם לספריות, כלומר לקמעונאים ("נותני שירות"), כשהמכירה ליחידים היא מרבית עסקו של המשיב. הוא מנהל את חשבונותיו ואת קופתו, בלי להפריד בהם בין שני חלקי העסק, השאלה היא אם בנסיבות אלה יש לראות במשיב סיטונאי, לפי ההגדרה בסעיף 1 של ההוראות הנ"ל, כלומר "מי שעסקו או חלק מעסקו מכירת סחורה....".

השופט לנדוי

לסיטונאי או לקמעונאי. השופט המלומד סבר שהמשיב הוא סיטונאי רק לגבי אותו חלק מן העסק שבו הוא מוכר את סחורתו לקמעונאים, ואילו לגבי החלק האחר, שבו הוא מוכר את סחורתו ליחידים, יש לראותו כקמעונאי. דהיינו "אדם שעסקו או חלק מעסקו מכירת סחורה לצרכן בלבד, או אדם שעסקו מתן שירות". המשיב אמנם לא ניהל חשבונות כסיטונאי, כדרוש לפי ההוראות הנ"ל, אף לגבי החלק הסיטוני של עסקו, אבל כפי שציין השופט המלומד, התייחסה המחלוקת בין המשיב ובין פקיד השומה לאחוז הריווח מן החלק הקמעוני של העסק בלבד: המשיב טען ל-25% ריווח קמעוני ופקיד השומה קבע לו 33% בהתאם לתחשיב. לגבי הריווח מן החלק הסיטוני לא חלק פקיד השומה על אחוז הריווח, כפי שהמשיב הצהיר עליו, דהיינו 15%.

אין בידי לקבל את פירוש ההגדרות שבסעיף 1 של ההוראות הנ"ל, כפי שהשופט המלומד פירשן. המשיב נופל בגדר ההגדרה של סיטונאי, היות ובחלק מעסקו הוא עוסק במכירה סיטונית. ההגדרה מגדירה את האיש הגדרה פרטונית אחידה ואינה מאפשרת, לצורך הטלת החובה לניהול חשבונות, הפרדה בין חלקים שונים של עסקו; ואם ייאמר שהרי הגדרת קמעונאי מתייחסת גם היא לאדם שרק חלק מעסקו הוא מכירה קמעונית, ולפיכך היא יכולה לחול גם על אדם שחלק אחר מעסקו הוא מכירה סיטונית — התשובה היא שאמנם יכול להיות שאדם כזה ימלא אחרי שתי ההגדרות כאחת, אבל הגדרתו כקמעונאי אינה משהררת אותו מהחובה המכבידה יותר לנהל חשבונות כסיטונאי לגבי עסקו כולו; ועדיין תוכל ההגדרה של קמעונאי לבדה לחול על אדם שחלק מעסקו הוא במכירה ליחידים וחלקו האחר במתן שירות. פירוש זה של ההוראות נתקבל על דעתו של בית-משפט זה ב-ע"א 346/64, (1), שם נאמר (בע' 239), כי "... היתה עדות מספקת כדי להראות שהמערער עסק באופן חלקי בסיטונאות, ודי בכך כדי לחייבו לנהל ספרים לפי ההוראות החלות על סיטונאים" (וכן ראה ע"פ 36/59, (2)). הטלת חובה כוללת זאת של ניהול חשבונות סיטונאי על סוחר כמו המשיב, שרק חלק קטן מעסקו הוא סיטוני, עלולה להכביד עליו יתר על המידה, כי המשיב חולה ובא בימים ועובד לבדו בעזרת שתי פקידות במשרה חלקית. רצוי היה להנהיג מידת-מה של גמישות בנושא זה, בתיאום מוקדם עם פקיד השומה, על-פי אפיו המיוחד של עסק כזה, כדי שציבור הנישומים יוכל לעמוד בהוראות בדבר ניהול החשבונות. מר רובין אמר שהתקנת קופה רושמת עשויה לפתור את הבעיה במקרה דגן. אני מקווה שדבריו אלה נאמרו על דעת פקיד השומה.

נימוקי השני של פקיד השומה להטלת הקנס היה, כזכור, שהמשיב לא עמד על רישו-מיו וביקש שלא להתייחס אליהם והסכים לקביעת הכנסה גבוהה בהרבה מזו שהצהיר עליה. נימוק זה מתחלק לשניים. אי-עמידת המשיב על נכונות אותם חשבונות שהוא ניהל היתה עלולה להצביע על כך שחשבונות אלה לא נוהלו בסדר, ושהדוחות למס הכנסה, אשר הוכנו על יסודם, הוכנו באופן רשלני. המפקח יוסף זילברמן אמנם העיד שהמשיב אמר לו כי "הספרים שלו אינם על-פי החוק ולכן אין טעם להביאם", אבל המשיב הכחיש זאת בעדותו ("אני לא אמרתי שאי-אפשר להסתמך על הספרים שלי — הוא אמר זאת" — ע' 25), ועובדה היא שהמפקח עצמו הסתמך על הנתונים שסופקו לו על-ידי המשיב ביחס

השופט לנדוי

לסכומי המכירות בארץ וביחס לסכומי הקניות, והמחלוקת מוגבלת למעשה לענין הריווח הקמעוני.

בחלק השני של גימוק זה מתכוון פקיד השומה לעובדה שהמשיב התפשר על סכומי הכנסה גדולים מאלה שעליהם הצהיר תחילה, כראיה לכך שהמשיב התרשל בדו"ח שמסר. גם את הנימוק הזה השופט המלומד, אחרי שכבר דחה נימוק דומה בפסק-דין קודם שלו (עמ"ה 185/69 — 1091/68, (3)), אליו הפנה את תשומת הלב. אצטט מדבריו בפסק-הדין הקודם (ע' 78):

„החזיון הרגיל הוא שעם הגשת הדו"ח מנסה פקיד השומה להוסיף על ההכנסה המוצהרת בין על-ידי הגדלת ההצהרה עצמה ובין על-ידי קיצוץ בהוצאות; הנישום שלא ניהל חשבונות אין לו למעשה ברירה אלא להיכנס למשא-ומתן עם פקיד השומה ולנסות לגמור אתו בהסכם פשרה; האפשרות האחרת — הגשת השגה וערעור לבית-המשפט — אינה מעוררת סיכוי רב הואיל והנישום חייב לפי החוק להוכיח את הכנסותיו, ואיך יעשה זאת בלי ספרים נאותים! מסתבר שעליו להתור ככל האפשר להסדר עם פקיד השומה אפילו משוכנע הוא שהצהרתו המקורית נכונה ומציאותית הרבה יותר מהסכום שנקבע בסופו של דבר בפשרה.

הסכמתו של הנישום לשומה המוגדלת אינה רומזת על הודאה מצדו כי מסר ביודעין, או מתוך רשלנות, דו"ח בלתי-נכון; היא רק מוכיחה את רצונו לגמור בדרכי שלום סכסוך משפטי שסיכוייו לזכות בו אינם טובים.

על דברים אלה הסתמך השופט המלומד גם הפעם וחזיק אותם על-ידי ציטוט מעדותו של המשיב על אופן המשא-ומתן שלו במשרד מס ההכסה. בזה העלה השופט כפי הנראה את חמתו של מר רובין או של שולחיו, ובעיקרי הטיעון שלו מתבטא מר רובין בחריפות בלתי-מקובלת, כי —

„משני פסקי-דין אלה עולה מסקנתו הברורה של בית-המשפט כי ההנחה הבסיסית היא שפקידי השומה הם סחטנים מקצועיים. למעלה מזאת, ההלכה העולה מפסקי-הדין האלה היא כי כשנישום חותם על הסכם עם פקיד השומה לגבי שומה, הרי ההנחה, אשר כמעט אינה ניתנת לסתירה, היא כי אולץ לעשות זאת כתוצאה מלחצו הברוטלי (כך!) של פקיד השומה ואין לבוא אליו בטענות כלל ועיקר.

מתוך דברים אלה מדברת רגישות מופרות, שאין לה כל יסוד בשני פסקי-הדין של השופט המלומד; אף לא ידעתי מה פשר המרכאות בהן הקיף מר רובין את התיבה „הלכה“

השופט לנדוי

בדבריו הנ"ל. לי נראה שבדברי השופט הם דברי טעם ואין בהם שום הטלת דופי ביושר לבם של פקידי השומה, אלא תיאור של מצב אובייקטיבי הקיים בתוקף החוק: שנישום אשר לא גיהל ספרים על-פי החוק, מסור לשיקול-דעתו של פקיד השומה על-פי מיטב השפיטה, שלעתים יש בה אלמנט ניכר של ניחוש, כאשר פקיד השומה חותר מטבע הדברים להגדלת הסכומים וידו של הנישום היא על התחתונה. על-כך אין ללמוד מהסכמתו של הנישום לפשרה על סכום יותר גבוה, ואפילו גבוה במידה ניכרת, מן הסכום שעליו הצהיר תחילה, הודאה בכך שהצהרתו לא היתה נכונה או רשלנית. כל זה נאמר בתגובה על טענה בדבר משמעות הפשרה אשר נדחתה על-ידי השופט המלומד, וחייבת היתה להידחות. במקרה דנן הוסיף השופט ואמר, אחרי שמיעת עדותו של המשיב:

א

ב

„אין לי ספק בכנותו ובתום-לבו של המערער בענין אחוז הריווח. הוא משוכנע שלא הרוויח בעסקו הקמעונאי יותר מאשר 25% במוצע....“

ג

נוסף על אמונו זה בתום-לבו הסובייקטיבי של המשיב שוכנע השופט המלומד גם שהמשיב לא התרשל מבחינה אובייקטיבית, שמא הצהיר על אחוז הריווח הנמוך יותר, בלי שניסה לברר את אחוז הריווח הנכון. נוכח קביעת עובדות אלה נדחה גם נימוקו השני של פקיד השומה בצדק.

ד

הנימוק השלישי להטלת הקנסות, שהמשיב הצהיר על אחוז ריווח בלתי-מציאותי, אם כי כבר בשנים קודמות הוזהר על-ידי פקיד השומה לא לנהוג כך, קשור עם הנימוק השני והוא היה חייב ליפול יחד עמו. מששוכנע השופט המלומד בכנותו של המשיב, ממילא אין לומר עוד שעמידתו של המשיב על נכונות השבונותיו מעידה על רשלנות בהכנת הדו"ח שלו. ואפילו חוזרים חילוקי הדעות בינו ובין פקיד השומה מדי שנה. הטלת הקנסות אינה יכולה ליהפך למכשיר חינוכי בידי פקיד השומה במובן זה, שבאמצעותו ישפיע על הנישום לנטוש עמדה שהלה נוקט בתום-לב ובלי שניתן לייחס לו רשלנות בהכנת הדו"ח שלו.

ה

ו

העולה מן האמור שמשלושת נימוקיו של פקיד השומה נותר רק הנימוק הראשון, כי אכן היה על המשיב לנהל ספרים של סיטונאי. אבל נימוק זה לבדו לא הצדיק את הטלת הקנסות. אין לומר על המשיב שהוא התרשל באי-מילוי אחרי ההוראות, כאשר אנשי משפט היו חלוקים עד כה בדעותיהם על תחולת אותן הוראות על עסק כגון עסקו של המשיב. גם עיקר טענתו של מר רובין היתה שרק הצטברות שלושת הנימוקים מצדיקה את הטלת הקנסות.

על יסוד האמור יש, לדעתי, לדחות את הערעור.

ז

השופט נצ"ו: אני מסכים.

השופט י' כהן

השופט י' כהן : אני מסכים לדעת חברי הנכבד, השופט לנדוי, שיש לדחות את הערעור ולגיימוקים שבפסק-דינו, בהסתייגות דלהלן:

נראה לי שהסכמת הנישום לשומה על בסיס הכנסה החייבת במס, אשר עולה במידה ניכרת על ההכנסה שעליה הצהיר, יחד עם העובדה שהנישום לא ניהל ספרי חשבונות, כפי שחייב היה לעשות, די בהן כדי לספק לפקיד השומה "טעמים סבירים להאמין, כי הגרעון לא היה מתהווה אילו לא התרשל הנישום ללא הצדק סביר, בדו"ח שמסר על הצהרתו", כאמור בסעיף 191 לפקודת מס הכנסה. במקרה כגון זה על הנישום להראות, שהוא לא התרשל או שהיה הצדק סביר להתרשלותו. בענין שבפנינו הצליח המשיב לשכנע את בית-המשפט, שהוא מסר את הדו"ח בכנות ובתום-לב ושהריווח בעסקו הקמעוני לא עלה על השיעור שבהצהרתו. זאת היא קביעה עובדתית ואין לנו סיבה לסתור אותה. בין אם נראה בממצא זה של בית-המשפט שלילת ההתרשלות של הנישום ובין אם נראה בו הצדק סביר להתרשלות שבמסירת הדו"ח, התוצאה היא שלא נתמלאו התנאים להטלת קנס גרעון, ולפיכך יש לדחות את הערעור.

הוחלט לדחות את הערעור ולהיב את המערער בהוצאות הערעור, בסכום כולל של 300 ל"י.

ניתן היום, א' בשבט תשל"א (27.1.1971).