

חברי הוועדה: ד"ר שמואל סעדיה עו"ד, יו"ר

רו"ח מיכאל שטיין- חבר

רו"ח יניב נומה- חבר

העורר : מר אליהו כוכבי מס' תיק 074410739

ע"י ב"כ עו"ד ד"ר מ. דרוקר ושות'

המשיב פקיד שומה 4 תל אביב

ע"י ב"כ רו"ח אמיר שטרן, סגן פ"ש

מהות העסק: מאפייה

א. פתח דבר

1. שעה שהרכב ומותב שיפוטי יושב על המדוכה ליתן פסק דין בערר, הרי יש להעביר תחת שבט ביקורת שיפוטית כל סוגיה ולהכריע על פי הדין, הראיות והעדויות שהוצגו בפנינו, הטיעונים המשפטיים ועל פי צו המצפון בעשיית דין וצדק, וכל זאת הן דרך הלב והן דרך הראש .
2. מבינים אנו את רחשי ליבו של העורר, מר אליהו כוכבי, שעבר אירועים לא קלים בחייו, בעיקר בריאותיים כפי שפורט וכן כי עבודתו קשה מאד ולהווי ידוע כי כל עבודה מכבדת את בעליה. בכלל כך , כפי שהוצג בפנינו, העורר מר אליהו כוכבי היה עובד רצוף מיום חמישי עד כניסת שבת תוך שירות ציבור צרכנים בשוק, במחיר פעוט לכל מוצר, אם כי בכמויות רבות ובימים מסוימים במהלך השבוע , לקראת סופו היה לחץ אדיר ומכירות בתנאי לחץ לבודדים ולמוזמנים, היינו לבתי עסק.
3. כך, לנגד עינינו עמד בבואנו לכתוב פסק דין זה אף, בתוך שאר הנימוקים הצורך לבצר ולעודד את תהליך המסחר בשוק , לעודד צרכנות טובה ומחירים טובים .
4. בד בבד חובתנו כמובן כוועדה הן לשמור על זכויות הנישומים והן לראות נכוחה את טובת הקופה הציבורית, ולסייע למדינה לשמור את יכולותיה לפקח על נישומים, ולחתור לתוצאה כי ישולם מס אמת על פי החוקים והנהלים ולא לאפשר מצב בו נישום יקבע לעצמו את הכללים, יעגן לעצמו " הקלות" ללא ביסוס וסמכות, או "יעשה שבת" לעצמו, שכן התכלית במחלוקות בין הנישומים למדינה בין אם זה מע"מ או מס הכנסה היא הבטחת גביית מס אמת, בהתאם להכנסות וההוצאות האמיתיות של נישום, באופן שלא יקופחו זכויותיו מחד ומאידך ישולם מס סופי כולל המשקף את הכנסותיו והוצאותיו.
5. עוד יצוין כי פסק הדין מתייחס לתקופה הרלבנטית לערר . כיום ייתכן וניתן היה לבחון את הדברים באופן שונה אך לא כך צריך לעשות ההרכב אלא לבחון את הדברים ב"משקפיים" של התקופה הרלבנטית .
6. עוד אומר כהנחיה כללית למדינה , בהמשך לכך שהערוטיי בעניין נוכחות דגל המדינה וסמל המדינה - התקבלו ויושמו ועל כך הערכתו של ההרכב, הרי אני רוצה להסב את תשומת הלב על אופן התנהלות הדיון דנן ובתיקים אחרים, להמליץ, להנחות ולהציע על דבר הקשיים הטמונים במצב בו נציג המשיב - סגן פה"ש ופה"ש יופיע בפני הוועדה הן ב"כובע" של טוען, הן ב"כובע" של מצהיר, הן ב"כובע" של בעל דין הנוגע בדבר והן ב"כובע" כחוקר והן ב"כובע"

של מסכם בשלב הסיכומים. מצב זה, של מקבץ מטלות כה רב על נושא תפקיד בכיר ברשות המסים הינו לדעתנו, אינו ראוי. מצב זה פוגע או עלול לפגוע בטובת ההליך ובתכליותיו כמתואר לעיל ואף בנושא התפקיד עצמו. לכן היה ראוי כי תהיה אבחנה בין המצהיר הנוגע בדבר, למייצג, ולבעל הדין עצמו, קרי המשיב באמצעות נציגו, בייחוד שבאמצעות המייצג ניתן אולי להשיג תוצאה מיטבית לאינטרסים של המשיב ולתהליך עשיית הדין. זו משימה קשה המוטלת על צד אחד באופן שההתדיינות אינה שוויונית וזאת מול עורך דין מלומד, מנוסה ובקיא בהליכי המשפט וזאת למרות שרו"ח אמיר שטרן עשה הן את המירב והן את המיטב וייצג נאמנה את האינטרסים של המדינה וזאת בכבוד ובאופן מעורר הערכה.

7. הנה כי כן, במצב עניינים זה נוצר מצב של כוחות לא שווים בין נישום שככלל מיוצג ע"י מיטב עורכי הדין במקרה דנן, לבין מדינה שנמצאת בעומס רב מול כלל התיקים והעררים. תמיד ביכולתו של עו"ד לייצג טוב יותר ונכון וראוי כי אף המשיב, קרי המדינה רשות המסים בכל תיק, יהיה מיוצג ע"י עורך דין, וכמובן שעוררים יהיו מיוצגים, באופן שיסייע לוועדה בעשיית דין וצדק.

8. אין כמובן חובה להיות מיוצג ע"י עו"ד - זה פררוגטיבה של בעל דין אך זה המצב הנכון והרצוי שיש לשאוף אליו כדי להבטיח יעילות מירבית של ההליך השיפוטי על כל שלביו. במקרה זה המדינה יכולה לשכור ולו במכרז שירותי עריכת דין. כן מוצע, כפתרון להקל על המצב הקיים, כי תהיינה השתלמויות בהן ינחו שופטים, קרי חברי ההרכבים, מכהנים או בדימוס את אלו שמיועדים לייצג ולטעון בסדרי דין, ראיות, ומהות וכן לאלה שמייצגים מהמגזר הפרטי - עורכי דין ורואי חשבון.

9. עניין וצורך זה התעורר ביתר שאת בענייננו לנוכח רו"ח אמיר שטרן שכאמור ייצג נאמנה בהליך שבפניי במקצועיות את המדינה ועשה ככל יכולתו לעשות מלאכתו נאמנה וכך עשה, וכל זאת כאשר הועלב, לצערנו, שלא לצורך באופן אישי, באופן בוטה ומיותר, והוא וכל אדם יכול לצאת מהריכוז או לא למלא את מלוא מלאכת הייצוג, על אף שרו"ח אמיר שטרן שמר על ריסון, כבוד והבלגה ולא הגיב. לכן ההפרדה בין ה"כובעים" שחובש נציג המדינה בהליך בפנינו והצורך בייצוג הם חשובים מאין כמותם וקיבלו משנה תוקף בהליך בפנינו.

10. כמו כן לצערי, לא פעם, ב"כ העורר המלומד, אמנם מרצון לייצג נאמנה את מרשו, נהג בווכחנות מיותרת ואף בעלבונות כלפי המשיב, וזאת שלא לצורך - דבר שניתן היה להימנע וניתן לייצג במסירות, במקצועיות וללא מורא לקוח גם בלי לנהוג כך.

ב. ראשית דבר

11. עוד יצוין כי הוועדה הנכבדה אינה מחליפה את שיקול דעתה בשיקול דעת המשיב במתן או אי מתן הקלות אלא אך בוחנת משפטית ועובדתית, בגדר ההליך שבפניה, את טענות הערר.

12. למעשה, וכמפורט להלן, אם בוחנים את הערר כהווייתו הרי העורר הנכבד למעשה מבקש מהוועדה שתקבע היא עצמה הקלה בניהול פנקסים - שעה שכיום, אין כזו. כאמור הוועדה אינה נכנסת בנעליו של פקיד השומה, אינה קובעת הקלות, אינה קובעת מגבלות ותניות להקלות, ואינה קובעת תוקף להקלות - אלו הם עניינים אשר מסורים לסמכות פקיד השומה.

למעשה די בליבת הנמקה זו כדי להבין מדוע אין בידינו כדי לקבל את הערר.

ג. טענות העורר ותצהיריו

13. לעיצומו של דבר, העורר הינו בעל מאפיינה, חנות ודוכן לממכר המאפים בשוק הכרמל בתל אביב ומוכר ליחידים ולבתי עסק.
14. במסגרת הערר שבפנינו טוען העורר כי שגה המשיב, סגן פקיד שומה ת"א 4 (להלן – המשיב) בכך שלא העניק לעורר הקלה בניהול פנקסי החשבונות וזאת ע"פ סעיף 130 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) תשכ"א 1961 בקשר לניהול פנקסי המאפיה וזאת כמובנם בהוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות) תשל"ג 1973.
15. העורר עורר על סירוב המשיב לבקשת העורר מיום 27.7.16 לקבל הקלה בניהול פנקסיו נוכח נסיבות אובייקטיביות ובקורות חלופיות (וזהו הערר הראשון) ובהמשך לכך דחה המשיב בקשה נוספת זהה לקבלת הקלה מיום 18.4.17 (שזהו למעשה ערר נפרד נוסף) ומבקש מהוועדה הנכבדה לקבוע כי העורר זכאי לקבל הקלה (כמתואר להלן בפסק הדין) בניהול ספריו, כי נתיב הביקורת המתחייב נשמר בהנהלת החשבונות וכי לא נפלה כל סטייה, קל וחומר שלא מהותית בדרך ניהול ספריו (ר' סעיפים 4.1-4.2 לערר).
16. העורר טען בערר בפנינו כי החלטות המשיב אינן סבירות, חסרות תום לב ונועדו כדברי העורר בסיכומיו:

" להכין את הקרקע לדיון השומתי כדי לגבות מס שאינו אמת "

17. העורר טען בפניו כי התקיימו כל הסיבות האובייקטיביות למתן ההקלות ושגתה הוועדה שלא העניקה אותם ובכללם מיקום הדוכן בתוך שוק הומה אדם ופתוח מכל צדדיו, קהל לקוחות הצובא מכל הצדדים, מוצרים זהים בעלי מחיר נמוך, תקבולים בסכומים קטנים ולרוב במטבעות. על כך מוסיף העורר בטיעונו סיבות אובייקטיביות נוספות להקלה ובהן גילו, עברו כשומר חוק והיותו " נישום לדוגמא" וכי דרך פעולתו כמו כל או רוב בעלי הדוכנים בשווקים בארץ והעסקתו עובדים מהשכבות הנמוכות ביותר.
18. כפי שצוין בפתיח הרי לנגד עינינו כשיקול משמעי עמד האינטרס של אופן המסחר בשוק, צרכי הסוחרים והמוכרים בשוק ואלו לא נעלמו לרגע לעינינו.
19. עוד טען המשיב כי הסתמך על עמדות המשיב מהעבר ועל הדרכות רואה החשבון שלו.
20. העורר העלה טענות, שלטעמו הועלו, כפי שנפרט להלן בצורה קיצונית (להבדיל מטענותיו שהועלו לעיל) כי המשיב פעל כלפיו בצורה מכוונת בחוסר תום לב וכפי שציין בסעיף 3 לסיכומיו:

" לקח את עניינו כפרויקט אישי ובתוך כך ביצע או פיקח אישית, בחוסר תום לב "

"..

21. אציין כרקע וכמסגרת כי דעת הוועדה לא תמיד נוחה עם טיעונים מסוג זה, שהם טיעונים

לגופם של אנשים ולא לגופם של דברים, אך אוזנינו כרוייה הייתה, ותמיד תהיה בכל הליך ערר שבפנינו, לשמוע את כל טענות העורר מא' עד ת' - גם אם לעיתים הן צורמות, בעצם הטיעון שבהן, את האוזן. יש להבחין בין " טיעון" לבין הבאת הוכחות לטיעון, ובוודאי במקרה כאן בו מועלות ע"י העורר טענות קיצוניות המנסות להטיל דופי בנציגי המדינה. טענות אלו במקרה דנן נותרו תלויות על בלימה ולא היה בהן אלא כדי לפגוע באנשים הפועלים לייצג נאמנה את האינטרסים של המדינה .

22. בתוך כך, העורר טען כי ביום 29.8.16 דחה המשיב, ללא נימוקים את בקשתו להקלה ראשונה וכחלק ממגמתו לשיטת העורר " לרדוף" אותו , וכפי שיפורט להלן בדיון וההכרעה - טענה זו על פניה היא מופרכת, מיותרת וללא בסיס וכי המשיב העושה את מלאכתו נאמנה אינו " רודף" נישום. המשיב שלח מבקרי ניהול ספרים ביום 25.7.16 לעסק של העורר בביקורת שהובילה לפסילת הספרים, בעקבות הביקורת הראשונה, ביום 22.12.16 והשתתף קנס מנהלי.

23. כפי שמציין העורר הרי ביום 10.2.17 שלח המשיב פעם נוספת מבקרי ניהול ספרים לביקורת שניה אשר בעקבותיה פסל את ספרי העורר לשנת 2017 ולאחר מכן, ביום 8.5.17 הגדיל את הקנס המנהלי ואף סירב המשיב לעכב הליכי שומה , לטענת העורר למרות העררים . **אגב ייאמר כי ככלל, כפי המצב בעתירות מנהליות אשר כנוהג לא משנות מצב, גם ללא צו פורמלי הרי כך רצוי לנהוג גם בענייני מיסוי** , על אף שהדבר הוא בשיקול דעת המשיב , לנהוג בכל מקרה כזה לפי נסיבותיו.

24. העורר נתן דגש בערר, ובסיכומיו, כי סדרת הפעולות הנ"ל ובייחוד פרקי הזמן הקצרים מלמדים לטענת העורר על התנהלות המשיב בניגוד לחובת תום הלב המוגברת החלה על המשיב כרשות מנהלית וכדבריו בסיכומים " : **מטרתן להתיש את העורר כלכלית ונפשית ולהכין את הקרקע לגביית מס שאינו אמת**".

25. העורר אף טען בפנינו כי סוגיית התקנת קופות רושמות בהיותה " שאלה מורכבת ורוחבית" על פי נוהל מתן הקלות בניהול ספרים (הוראת ביצוע 10/16) היא בסמכות מחלקת ניהול ספרים, וכי הסמכות לתת את ההקלות המבוקשות בניהול ספרים נתונות על פי פקודת מס הכנסה למנהל רשות המסים אשר ע"פ סעיף 3 לנוהל קבע כי "בקשה מורכבת בעלת השלכות רוחביות או החלטות עקרוניות יש להעביר למחלקת ניהול וקביעות ספרים" כך שהמשיב , לפי טיעוני העורר, פעל בחוסר סמכות בדחותו את בקשות ההקלה.

26. העורר הגיש תצהירים מטעמו ביום 4.11.19 . בתצהירו טוען העורר כי הוא מנהל מאפיה ארבעים שנה וכן דוכן לדברי מאפה ברחוב הראשי בשוק הכרמל , אשר יש בו יש תנועה ערה בממכר מוצרים בסיסיים - פיתות, לחמניות, לחמים וחלות (בסופי שבוע) בעלי מחירים נמוכים וקבועים אשר קלים לגניבה בשעת העומס כאשר בסוף שבוע אף נמכרים מוצרי אפיה מוגמרים (בורקסים ועוגיות).

27. כפי שמצהיר העורר (ראה סעיף 4 לתצהירו) הרי המכירות של המאפיה מורכבות משלושה חלקים: הראשון, מכירות באמצעות משלוחים המהוות את רוב התוצרת של המאפיה - אגב

טענה זו לא הוכחה במלואה, השני מכירה ללקוחות בתוך חנות בשוק והשלישי מכירות ללקוחות מזמנים בדוכן.

28. כפי שהצהיר העורר הקופה הרושמת נמצאת בתוך החנות וטוען כי כל התקבולים מהמכירות נרשמים בקופה הרושמת כאשר העורר מתאר אבחנה כזו:

- א. התקבולים מהמשלוחים והמכירות בתוך החנות היו נרשמים מיד בקופה הרושמת.
- ב. התקבולים מהדוכן נרשמים, לטענת העורר בתצהירו, בקופה הרושמת מדי שעה בסכום אחד – עניין זה הוא בליבת הערר.

29. העורר שב בתצהירו על הסיבות האובייקטיביות למתן ההקלות ובכללם מיקום הדוכן בתוך שוק הומה אדם ופתוח מכל צדדיו, קהל לקוחות הצובא מכל הצדדים, מוצרים זהים בעלי מחיר נמוך, תקבולים בסכומים קטנים ולרוב במטבעות. העורר מדגיש בסעיף 7 לתצהירו של הקשיים של המוכר מול קהל רב, להכריז על מרכולתו, לקבל כסף, להחזיר עודף לספק סחורה ולמנוע גניבות – ואכן ברור לוועדה כי המוכר בדוכן (להבדיל מהמצב בתוך החנות בעורף פנימה) הוא מצב קשה ולחוץ בתנאים לא קלים.

30. בסיפא לתצהירו (18) אף הצהיר העורר כי זה המצב הרווח בשוק וזו הפרקטיקה בעסקה משרת לקוחות רבים ומוצרים זהים כי אין קופה רושמת בדוכן.

31. העורר מצהיר כי במצב עניינים זה הוא נאלץ להשתמש בדוכן בקופה קשיחה והוא מדריך דרך קבע את העובד להפקיד מיד את התקבולים בתוך הדוכן ומדי כשעה להפקיד את התקבולים בקופה הרושמת כסכום אחד. העורר טוען בסעיף 8 לתצהירו כי:

" כל התקבולים נרשמים בסופו של דבר בקופה הרושמת והדיווחים שלי לרשות המסים מלאים ונכונים "

32. בהמשך לכך טוען העורר כי הפעלתה של קופה רושמת בדוכן תפגע במכירות ותדרוש מהמוכר רף שלא יוכל לעמוד בו ומצהיר כך (סעיף 9):

" אובייקטיבית על מנת לשמור על העסק כעסק חי אין לי אפשרות אחרת אלא לרשום התקבולים כפי שרשמתי "

33. העורר טוען, כאמור לעיל כי אף נסמך על הסכמתו של המשיב במשך עשרים ושבע שנים לאופן זה של ניהול התקבולים בקופת הדוכן ובקופה הרושמת.

34. עוד יצוין כי העורר אף מציין כי לצרכי בקרה ומעקב אחר שלמות רישום התקבולים ומניעת גניבות מופעלים במאפייה (ראה סי 10 לתצהירו) שלוש מצלמות המצלמות באופן רציף את הדוכן ושתי מצלמות בחנות המתעדות, לטענת העורר, את הקופה הרושמת וכי לדבריו:

" בדרך זו מובטח כי יירשמו כל התקבולים כדין וכך נשמר נתיב הביקורת "

35. נקדים ונאמר כי בהמשך הובהר כי המצלמות, במקרה דנן, לא יכלו למלא את הפונקציה של " שמירה על נתיב ביקורת ". מכל מקום, אם זה נכון מדוע המצלמות ותכני הצילומים לא הוצגו

- למדינה או לוועדה הנכבדה כדי לתמוך בטיעוני העורר שנשארו כ"טיעונים" ללא הוכחות. לאחר מכן, הודע לנו כי המדובר היה בצורך לשמור מפני גניבות פוטנציאליות של עובדי העורר, היינו אמצעי הגנה לצרכי העורר ולא כניסיון לסייע פוטנציאלית למשיב.
36. בהתאם לכך טוען העורר כי פעל לפי אישור הקלה מיום 16.9.90 אשר מאפשר לו לנהוג כאמור כפי שנהג באופן שאחת לשעה מופקדים התקבולים מן הקופה הקשיחה בדוכן החיצוני בקופה הרושמת שבתוך החנות וטען כאמור להסכמת המשיב לדרך זו כעשרים ושבע שנים עליה הסתמך ופעל על פי אישור ההקלה הנ"ל.
37. יש מקום לציין כי אישור ההקלה (אשר העורר לא צירף לערריו ולתצהירו) היה בתוקף עד יום 31.12.91 אך לדבריו המשיב הסכים בהתנהגות ארוכת שנים לאופן ההתנהלות הרישומית הזו (קרי שאחת לזמן מה מועברים התקבולים מהקופה בדוכן לקופה הרושמת).
38. אף כאן נציין כי עקרונית, משפטית, מקובלת עלינו ההנחה המשפטית הגלומה בתצהירו של העורר כי אישור שניתן ע"י רשות יכול להיות, עקרונית משפטית בנסיבות מסוימות, מוארך בהתנהגות של נציגיה עליה נסמך נישום ומה גם לזמן כה רב, ומה גם שהעורר טוען כנדבך נוסף כי קיבל פטור מלא מניכוי מס במקור – אך לא זה המקרה שבפנינו.
39. בסעיף 15 לתצהירו עולה טענתו הקיצונית של העורר כי המשיב החליט להפוך אותו ל"פרויקט מבחינת משרד פקיד השומה", סירב להעניק לו אישור הקלה ופעל מתוך רצון "לבנות לי תיק" ומכאן בסעיפים 15 ואילך לתצהירו מפרט העורר את רצף האירועים המבססים, לטענתו את ה"מניע" של המשיב ובכללם פסילות ספרים חוזרת ונשנית ("סגן פקיד השומה היה להוט לפסול את ספרי") – טענה שבסגנונה מקוממת והיא נטענה ללא הוכחות בכל הכבוד חסרת בסיס ושחר, פסילה בשנת 2016 בגין תקבולי דוכן בסך של 1,051 ₪ **שלא נרשמו בספרים כדין**, ובשנת 2017 על אי רישום כדין של 1,497 ₪ הטלת קנס מנהלי, סירוב באישורי ההקלה. אי רישום תקבול הינו "טריגר" לפסילות ספרים ללא עוררין והרהור.
40. באשר לביקורת מיום 1.8.16 שהרי העורר כופר בטענות המשיב כאילו עובד בחנות העביר תקבולים החוצה אל הדוכן מבלי שנצפה רישומם בקופה הרושמת. העורר כופר, אפוא, עובדתית בכך וטוען (ראה סעיף 17 לתצהירו) כי כל התקבולים המשולמים בחנות נרשמים בקופה הרושמת וכי לעיתים, בשל הערך הכספי הנמוך של הסחורה, הרי לעיתים נדרש העובד בחנות לפרוט כסף אצל העובד בדוכן. העורר אף כופר בטענת המשיב כאילו לא מופעלת קופה רושמת בחנות אלא בימי חמישי ושישי וטוען (סעיף 17.2 לתצהירו) כי העסק מפעיל את הקופה הרושמת בחנות כל ימות השבוע.
41. העורר טוען כי אין מחלוקת על ניהול הספרים למעט אופן רישום התקבולים המתקבלים ולמעשה טוען כי לשיטתו: "לא הייתה מחלוקת בדבר שלמות התקבולים אלא בדבר אופן רישומם השוטף".
42. כמו כן צירף העורר את תצהירו של מר שמעון כהן, גמלאי רשות המסים, אשר העיד על פגישה במשרדי המשיב בשנות התשעים בה קיבל פקיד השומה אדוארד מנדלאווי ז"ל את

טענת העורר וקבע כי נוכח נסיבות אלה הוא מסכים שבעלי הדוכנים בשוק הכרמל לא ינהלו קופה רושמת על הדוכנים ובלבד ש"מדי מספר שעות" יופקדו כל תמורות מכירות הדוכן במלואן בקופה הרושמת וטוען כי כך התנהלו ומתנהלים הדוכנים בשוק עד היום.

43. כך גם ר"ח מאיר בן דור תמך בתצהירו בעמדת העורר וציין כי מניסיונו כרואה חשבון הרי קיימות סיבות אובייקטיביות המחייבות רישום תקבולים ממכירות הדוכן, והוא שב, כפי טענות העורר בתצהירו, על הקשיים בעבודת עובד הדוכן שנאלץ לבצע מספר פעולות בלחץ זמן מול קהל קונים.

44. רואה החשבון ציין כי כך מתנהלים הדברים במציאות באופן שעל הדוכן קיימת קופה קשיחה אשר תכולתה מופקדת בשלמותה לקופה הרושמת של החנות וכי העורר תדרך כך את העובד בדוכן כדי להבטיח רישום מלא של ההכנסות. יצוין כי ספק בעיני הוועדה, מבחינה משפטית, אם רואה החשבון הנכבד יכול להעיד בצורה כזו על התנהלות שוטפת יומיומית של המאפיה הדוכן והחנות, שהרי רואה החשבון אינו נמצא שם בפעילותה השוטפת של המאפיה, של הדוכן והחנות ועדות כזו אף גובלת בעדות שמיעה.

45. רואה החשבון אישר את דבר אישור ההקלה, להפקיד את תקבולי הדוכן בקופה הרושמת אחת לשעה ואישר כי תוקפו מוגבל עד יום 31.12.91 בלבד. ר"ח הצהיר כי במשך עשרים ושבע שנות ייצוגו את העסק תמיד נמצאו בביקורות התאמה מלאה, ללא עודף או חוסר, בקופה הרושמת.

46. כתמיכה באישור ה"הסכמה בהתנהגות" צירף ר"ח בן דור פרסומים של ביקורות שנערכו במשך השנים בשוק הכרמל הם מסיק רואה החשבון כביכול דבר הסכמת המשיב לפרקטיקה הקיימת. כך גם אישר בתצהירו (סעיף 16) את דבר "נתיב הביקורת" הנטען.

47. רואה החשבון לא ניצב מנגד לנוכח טענות לקוחו העורר וטען אף הוא, ניתן לציין במידה רבה של צער לדעת הוועדה, כי התנהלות המשיב מכוונת בשל "הכנסות גבוהות מאד" של העורר וטען כלפי המשיב פעולה בהעדר שוויוניות, באפליה וחוסר הגינות ושוב עלינו להקדים ולציין כי דעתנו אינה נוחה מטיב כזה של טיעונים שאין להם תימוכין של ממש, להבדיל למשל מטיעון כי התנהגות המשיב מהווה הסכמה בהתנהגות לפרקטיקה הנוהגת בדוכן - שהוא עקרונית משפטית מקדמית טיעון משפטי מקובל לחלוטין. אם מנישום ניתן להבין את סערת הרגשות הרי מצופה יתר ריסון מבעלי מקצוע - רואי חשבון ועו"ד.

48. כך טוען אפוא רואה החשבון:

" המשיב הסכים בהתנהגות ארוכת שנים לדרך רישום זו .. הסכים לקיומו של אישור ההקלה גם בעשרות שנים " ..

49. עוד הצהיר מטעם העורר מר יאיר לוי שהיה יו"ר ועד הסוחרים של שוק הכרמל ולדבריו " מכיר לפני ולפנים את דרך המסחר בשוק הכרמל על כל רבדיה" וצירף פניות מיום 3.4.2000 לנציב מס הכנסה דאז מר יונתן קפלן בעניין הקושי בהפעלת קופה רושמת בדוכנים.

50. יצוין כי בתצהירו של מר יאיר לוי יש משום " חרב פיפיות" עבור גרסאות וטענות העורר בציינו בסעיף 7.1 כך:

"רואים כבר אז את כוונת נציבות המס לחייב כל דוכן להפעיל קופה רושמת"

51. כך גם כותב מר יאיר לוי במכתבו משנת 2000 שצורף כנספח א: '
" הובא לידיעתנו כי יש כוונה להעביר תקנות שיחייבו את רוכלי כל השווקים בארץ

לרשום תקבולי המכירות בהמצאות קופה רושמת"

52. תיאור זה, של מצהיר מטעם העורר עצמו, יש בו לכאורה כדי לסתור את טענת העורר על הסכמה בהתנהגות במשך כל השנים לאותו " אישור הקלה" הפוטר כביכול מקופה רושמת בדוכנים.

53. מר יאיר לוי טוען כי היו הרבה ביקורות מצד מס הכנסה, המבקרים ראו שעל הדוכנים אין קופה רושמת וכי " מעולם לא נטענה טענה כלשהיא" (סעיף 8) . לא נעלם מעיני הוועדה כי מר יאיר לוי צירף שתי פניות אך לא צירף את התשובות של נציבות מס הכנסה.

ד. עמדת המשיב ותגובתו לערר

54. בהודעה מטעם המשיב מיום 14.9.17 דוחה המשיב את טענות העורר בערריו. כפי עמדת המשיב הרי העורר חויב בניהול ספרי חשבונות ע"פ סעיף 2(ב) לתוספת א (יצרנים) להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות) תשל"ג 1973 .

55. המשיב סומך יתידותיו על ביקורת מיום 25.7.16 במסגרתה נבדק רישומה של קניית ביקורת בתאריך 20.7.16 בסך 30 ₪ ששולמו ע"י מבקר מטעם המשיב , אשר בגינה לא נמסרה קבלה למבקר וכי מבדיקת הספרים בעת הביקורת נמצא כי התקבול לא נרשם בסרט הקופה הרושמת.

56. העורר טען במהלך הביקורת כי אינו מדפיס תקבול: "מכל לקוח ולקוח"

57. לפי דוח הביקורת הרי בספירות הקופה הרושמת נמצאה התאמה אולם מכירות בדוכן בסך של 1,050 ₪ לא נרשמו והעורר ציין והסביר למבקרים כי הוא מוציא כל שעתיים עגולות כספים מהדוכן ומדפיס בקופה הרושמת והציג את אישור הקלה בניהול ספרים שתוקפו עד 31.12.91

58. יצוין כי בניגוד לעורר הרי המשיב מפרט את התנאים להקלה ובכללם כי :

א. ינוהל ספר כרוך ובו יירשמו כמויות הטובין שהוצאו למכירה בציון השעה

ב. יירשם בספר כרוך המחירים לסוגיהם

ג. בכל שעה בתחילתה יירשם סה"כ הפדיון

59. המשיב טוען כי העורר לא פעל בהתאם לתנאי ההקלה אשר אף פג תוקפה זה מכבר וכי לא רשם את התקבולים בכל שעה עגולה ולא ניהל ספרים כרוכים כדרישות ההקלה.

60. כמו כן נערכה, כמתואר בתגובת המשיב לגבי ביקורת נוספת הרי ביום 18.8.16 נערכה תצפית שלפי הנטען בה נצפה עובד בתוך החנות מעביר תקבולים לעובד בדוכן מחוץ לחנות וכך נרכשו שני בורקסים בחנות ע"י מבקרים אשר נשקלו ע"י העובד, המבקרים שלמו לעובד בחנות והוא העביר את הכסף לעובד בדוכן שנתן עודף למבקרים.

61. המשיב אף מתאר בתשובתו את דבר פניות העורר להקלות והתשובה, אף לאור ממצאי התצפית לפיה:

" לא מצאנו כי קיימת הצדקה להקלה המבוקשת ולא שוכנענו כי קיימת מניעה לרשום תקבול עם קבלתו בדוכן .. אין מניעה כי הקופה הרושמת תוצב בדוכן החיצוני .. לא מצאתי נסיבות מיוחדות המצדיקות שינוי מההוראות" ..

62. המשיב מציין כי בפגישה ביום 26.10.16 ציין העורר כי הקופה הרושמת בחנות עובדת רק בימי חמישי ושישי וכי עוד הוסיף וציין, לעניין הדוכן החיצוני, כי אינו יכול לרשום תקבולים מהדוכן אחת לשעה היות והוא "שוכח" ולדבריו אינו מציב קופה רושמת בדוכן בשל חשש שישרפו לו את העסק אנשי העולם התחתון (סעיף 15 לתגובת המשיב)- טענה שלא קיבלה ביטוי כדבעי בטענות העורר בפני הוועדה.

63. המשיב אף מתאר את מהלכו של שימוע שנערך לעורר ביום 10.11.16 בו טען העורר כי כביכול לא ידע כי תוקף אישור ההקלה פג וכי בעסקו היו ביקורות ולא הוער לו.

64. יודגש כי הוצג בפני העורר מצב הדברים לפיו **כאמור לפי דוח הביקורת המבקרים קנו בתוך החנות וגם שם התקבולים לא נרשמו בקופה, ועל כך ענה העורר כי הוא רושם בתוך החנות רק בימי חמישי ושישי – כלומר עולה מכך שאף בתוך החנות אין הקופה הרושמת פועלת כסדרה. מצב דברים זה מהווה כשלעצמו הודאת בעל דין.**

65. המשיב מציין את דבר הבסיס הנורמטיבי והנהלים - הוראות ניהול פנקסים הכוללת חובת ניהול פנקסים מתוך סעיף 130 לפקודת מס הכנסה ובכללם ס' 5(א) וסעיף 7(א)(1) להוראות ניהול פנקסים שהעורר פעל בניגוד להם.

66. המשיב אף מפרט בסעיף 43 ואילך לתשובתו את הנימוקים לדחיית בקשת ההקלה ובכללם כי לא הובאו כל הוכחות או הנמקות לתמוך בטענה של קושי רב ברישום מיידי של כל מכירה בדוכן. המשיב טוען כי הבקשה להסתפק ברישום תקבולי הדוכן בקופה הרושמת אחת לארבע שעות אין די בה כדי לקיים נתיב ביקורת שיאפשר למפקחים או למבקרים לבקר את העסק ולבדוק, לפי הנוהל המקובל, בסרט הקופה הרושמת האם נרשם תקבול קנייה כחלק מההפקדה העיתית של תקבולי הדוכן.

67. עוד מוסיף ומציין המשיב כי העורר לא נהג בצייתנות כאשר פעל על סמך הקלה שפג תוקפה

- וידע לפי עמדת המשיב כי פג תוקפה. עוד מוסיף המשיב ומציין כי (ראה סעיף 43)(ג) ממילא לא פעל העורר בהתאם לתנאי ההקלה לפיהם נדרש לנהל תיעודים נוספים שנועדו לקיים מסגרת כלשהיא של נתיב ביקורת נאות .
68. לכך יש להוסיף כי הנסיבות בהן ניגשים אל הדוכן לקוח אחד או שנים אינן יכולות להצדיק מתן הקלה .
69. יתר על כן, מצב הדברים שעלה מהביקורת הוא כאמור כי אף תקבולים בתוך החנות לא נרשמים ומועברים לעובד בדוכן בחוץ (דבר שלפי עמדת המשיב – העורר הודה בו!) – התנהלות המנתקת את נתיב הביקורת אף בתוך החנות.
70. כך גם מספר העובדים הגדול מאפשר פעולה בהתאם להוראות המחוקק והוראות ניהול פנקסים ואינו מצדיק את ההקלות. המשיב אף פרס את הגרסאות השונות לאי הצבת קופה רושמת בדוכן שהעלה העורר וראה בהנמקות אלו כבלתי ענייניות.
71. המשיב אף טוען כי אין ללמוד מההלכה בעניין מאפיית האחים סמארה נגד פ"ש כפר סבא כי עומדת לעורר טענת הסתמכות לפיה יש לתת בידו הקלה וכי הקלה ניתנת ע"י גורם מוסמך לאחר הגשת בקשה מנומקת הכוללת את פרטי ההקלות ולתקופה מסויימת ובעניינו של העורר מעולם לא נתבקש חידוש ההקלה. הדבר מקבל משנה תוקף כי נוסח אישור ההקלה מוגבל בתוקפו ולכן לא יכולה להעלות טענת הסתמכות.
72. המשיב אף שולל בסעיפים 54-60 לתגובתו את טענת האפליה ולטעמו הדרישה להצבת קופה רושמת ורישום תקבולים בסמוך לקבלתם היא: "דרישה למטרה ראוייה שהציב המחוקק ואין בה משום פגיעה פסולה בזכויותיו של העורר."
73. המשיב אף נסמך על מדיניות רשות המסים (הוראת ביצוע 10/16) לפיה אין לאשר הקלה הפוגעת בנתיב הביקורת ואין לאשר הקלות לנישומים שלהם ליקויים בניהול פנקסי החשבונות.
74. המשיב אף טוען כי אין לקיים במסגרת ערר זה דיון בעניין ביטול הפסילות והקנס המנהלי שכן ערעור על פסילה יש להגיש לפי סעיף 145 לפקודת מס הכנסה לבית משפט וערעור על קנס מנהלי יש להגיש לפי הכללים שנקבעו בחוק העבירות המנהליות תשמ"ו 1985.
75. עמדות המשיב נתמכו בתצהירו של ר"ח אמיר שטרן , סגן פקיד שומה 4 מיום 15.12.19 אשר הוגש לוועדה ביום 18.12.19.
- ה. הדיון שנערך ביום 18.2.20
76. ביום 18.2.20 נערך דיון בפני הוועדה הנכבדה .
77. במסגרת הדיון העיד ונחקר העורר ובעדותו ציין :
- " המאפיה מנוהלת, יש לי קופה רושמת בתוך החנות שעובדת כל השבוע 6 בבוקר עד סוף העבודה 5 או חמש וחצי. יש לי קופה נוספת, שהיא בדוכן שממוקם בכניסה של המאפיה. המאפיה מסודרת בצורה כזו שיש חנות ויש עוד כניסה. כל הכסף שנמכר בחנות הולך מיד לקופה,**

כל השבוע הקופה פתוחה אבל בימי חמישי, שישי יש לי עוד עובד מכיוון שיש לי גם עוגיות ובורקסים קפואים שאני קונה אז יש לאנשים הרבה קניה בתוך החנות. כך שבאמצע השבוע אין לי הרבה מכירות בחנות, כל המכירות הם בדוכן. מהדוכן אני מרים כל חצי שעה, כל שעה את הכסף ושם בקופה. עכשיו בגלל שאני חולה יש לי איש נאמן שאני אומר לו: " כל שעה עגולה אתה לוקח את כל סכום הניירות כמובן, לא המטבעות, המטבעות נשארים בקופה, הוא לוקח את הכסף ודופק בקופה. אם אני למטה ליד הקופה אני לוקח את הכסף. ביום שישי אף בן אדם לא נוגע בכסף, מפני שאני צריך כל חצי שעה להוציא את הכסף, יש לי הרבה לקוחות, הדוכן ממוקם בצורה כזו כמו פה שהמוכר עומד פה ומסביבו כל האנשים רוצים לשלם לו. "

78. יושם לב כי בעדותו יצר העורר אבחנה, שלא קיבלה ביטוי קודם לכן בערר ובתצהירו, בין שטרות למטבעות - כאשר ה"תדרוך" וההנחייה להכניס כל "שעה עגולה" את הכסף לקופה הרושמת ניתן, לפי עדותו, רק לגבי השטרות.

79. יצוין כי העורר אף נשאל על כך ע"י יו"ר הוועדה והשיב כדלקמן:

יו"ר- בתצהיר לא ראיתי שעשית הבחנה בין מטבעות לשטרות

ת. אולי לא נשאלתי אבל עכשיו אני עושה את זה כיוון שזה המציאות. אבל כסף קטן אף פעם לא הוצאתי מהקופה.

80. לאחר עדותו וחקירתו של העורר העיד המצהיר מר יאיר לוי ולאחריו העיד המצהיר מר שמעון כהן אשר העיד בפרוטוקול:

"הייתה ישיבת הנהלה חודשית, רכזים, שומה והנהלת ספרים. ומערער העלה את הנושא של קופה רושמת בדוכן בחוץ ובסוף סוכם שבחוץ לא תהיה קופה רושמת אבל מפעם לפעם יכניסו את הכספים לקופה הרושמת."

81. בהמשך לכך העיד בפני הוועדה רואה החשבון של העורר – רו"ח מאיר בן דור. לאחריה העיד מטעם המשיב רו"ח אמיר שטרן.

82. כפי שציינו לעיל – יש להצר ולהצטער על אופן חקירה נוקב, נוקב מדי לטעמנו של נציג המדינה רו"ח אמיר שטרן שכל " חטאו" הוא כי הוא מבקש לקיים את תפקידו, אשר למרות עלבונות לא ענייניות שספק ענה בסבלנות, בענייניות ובשלוות נפש.

83. הוועדה נכחה לראות בדיון שלפניה את הכאב ואת האיפוק האדיר הראוי לשבח והערכה מצד המשיב. הגם שתפקיד אותו ממלא רו"ח אמיר שטרן הוא מטבעו נתון לביקורת השגה ותקיפה הרי הוועדה לא יכולה להסכים להתקפות אישיות ללא בסיס לגופם של אנשים במקום לגופם של דברים.

84. עדות רו"ח אמיר שטרן בפנינו הייתה אפוא עניינית, מאופקת, רצינית, קוהרנטית ואמינה ולא סתרה ואף הלמה את תצהירו שהוגש מלפני הוועדה.

85. המסגרת המשפטית במסגרתה נסוב ערר זה מעוגנת בפקודת מס הכנסה.

86. סמכותו של המנהל ברשות המסים מעוגנת בסעיף 130(א) לפקודת מס הכנסה קובע כי:

130. (א)(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; ההוראות ייכנסו לתקפן בתום שלושה חדשים מיום פרסומן ברשומות, או במועד מאוחר יותר שקבע המנהל, ורשאי הוא לעשות כן דרך כלל או לסוג מסויים של נישומים, ואולם ביטולן של הוראות או קביעת הוראות מקלות יכול שייכנסו לתקפן לפני תום שלושה חדשים מיום פרסומן.

(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 חדשים לפני ועדה שהוקמה לפי סעיף 146 (להלן - ועדה לקבילות פנקסים) .

87. מתוקף כך אף נגזרת סמכותו של פקיד השומה ליישם את הקביעות הנ"ל בסעיף 130(ב) הקובע כי:

(ב) ניתנו הוראות לפי סעיף-קטן (א), רשאי פקיד השומה לסרב לקבל חשבונות שלא על סמך פנקסי-חשבונות שנוהלו לפי ההוראות, אם הסטיות מההוראות או הליקויים שנמצאו בפנקסי החשבונות היו מהותיים לענין קביעת הכנסה אצל נישום, ואצל מוסד - אם היו מהותיים.

88. כלומר מכאן עולה דבר סמכותו של פקיד השומה, אשר נבחנת בערר זה, לסרב לקבל חשבונות אם הסטייה מההקלות שנקבעו לפי סעיף 130 (א) היו מהותיים .

89. כבוד בית משפט העליון בע"א 73/89 קבע כי:

"פקיד השומה .. יכול הוא, מטעמים סבירים וענייניים, לסרב לקבל את הדו"ח כבסיס לקביעת מס אמת, וזאת בשל ליקויים שהתגלו בו או בשל אי אמינותו. במקרה כזה תיקבע השומה על פי מיטב שפיטתו"

90. כך עומדים לנגד עיני הוועדה דברי כבוד בית משפט המחוזי בע"מ 39182-10-14 (המצטט אף מפסקי דין אחרים):

"הוראות ניהול פנקסים נועדו לאפשר ביקורת יעילה, מהירה וקלה על חשבונותיו של הנישום על מנת לאפשר קביעת מס אמת.. מטרת ההוראות היא ליצור מערכת סדורה של חשבונות שתאפשר לפקיד השומה לדעת בכל רגע נתון את היקף הכנסותיו והוצאותיו של כל עסק, ללא צורך בחקירה מורכבת או בפעולות בילוש אחר מקורות ההכנסה " (ההדגשות אינן במקור – הוועדה)

91. ראה גם עמ"ה (חיפה) 5058/97 ח'ליפה נאג'י נ' פקיד שומה חדרה (25.2.2001).

92. עקרונות אלו שגובשו בפסיקה ובכללן החובה כי פקיד השומה יוכל לבחון כדבעי את ההכנסות וההוצאות של עסק עמדו לנגד עינינו לכל אורך פסק דין זה .

ז. דיון והכרעה

93. עם כל ההבנה לקשיים האובייקטיביים העומדים בפני העורר , כמו גם בפני כל סוחרי שוק הכרמל - ואין חולק כי העורר , כמו שאר הסוחרים עובדים בתנאי שוק לא קלים, ועם כל ההבנה, שכאמור בפתיח לפסק הדין עמדה לנגד עינינו, לצורך בהבטחת מסחר "זורם" בשווקים – אין בידי הוועדה לקבל את הערר.

94. אנו סבורים כי העורר לא עמד בנטל שעל שכמו, לא הוכיח את טענותיו שרבות בהן נשארו כטענות בעלמא ללא כל הוכחות ותימוכין ואף מצהיריו – עדיו לא ספקו את הראיות הנדרשות, ולמרבה הצער אין מנוס מלציין כי עדות העדים מטעם העורר הותירה רושם לא נוח בפני הוועדה. כך טוען כאמור העורר ל"חוסר תום לב" - אך איזה חוסר תום לב הוכח כאן!? כמפורט להלן לא הוכח כל חוסר תום לב.

95. הדבר מקבל משנה תוקף לנוכח כך שהעורר העלה טענות קשות ביותר כלפי המשיב על "אפליה פסולה" ולמעשה טען בפנינו כי המשיב "מחפש אותו" , פועל בחוסר תום לב, פועל שלא בהגינות , על רקע הכנסותיו הגבוהות - טענות שעלו למרבה הצער, בכל מערך והאופן בו ניהל העורר את הערר בפני הוועדה, בקנה אחד עם ההתקפות הבלתי ענייניות, לגופם של אנשים ולא לגופם של דברים, כלפי נציג המדינה רו"ח אמיר שטרן .

96. טענות כאלו, מטבע הדברים, מצריכים מפי המעלה אותם בפני וועדה שיפוטית או מעין שיפוטית רף גבוה ומוצדק של ראיות – ואלו לא הובאו, ולכן אנו דוחים את טענות אלו.

97. הכלל המשפטי הוא כי "המוציא מחברו עליו הראייה" .

98. ראה בעניין זה ע"א 357/72:

"הכלל קובע כי המוציא מחברו עליו הראייה: "בעל דין במשפט האזרחי הטוען טענה משפטית התומכת או מבססת עמדתו יישא בנטל להניח את התשתית העובדתית הנחוצה לביסוס טענתו ולשכנע כי זו אכן מתקיימת"

99. העורר הוא כאן בבחינת "המוציא מחברו" ועליו הראייה להוכיח טענותיו, בוודאי אלו הקיצוניות-ולדעת הוועדה הוא לא עמד בכך. ראו באנלוגיה האמור בפסק הדין בו"ע 8051/09:

"הכלל הוא כי המוציא מחברו עליו הראייה. כלל זה חל גם בעניין שלפנינו. בפנינו ערר על החלטת המשיבה .."

100. ראשית יצוין כי , ברמה המשפטית - מסגרתית, כי אין חולק כי אין אישור הקלה בר תוקף החל על העורר ועל עסקו. העורר לא יכול היה להסתמך על אישור ההקלה משנות התשעים אשר נקבע בו תאריך "תפוגה" בר תוקף נקוב ומסוים באופן שתוקפו הוגבל

במפורש מתאריך הוצאתו 16.7.90 ועד לתאריך 31.12.91 דבר המלמדנו, בבחינת "הסדר שלילי" כי זהו תוקפו ולא מעבר לכך.

101. אנו מפנים ללשונו הברורה של אישור ההקלה **שמגדירה במפורש את תוקפו של האישור עליו מנסה כעת העורר להסתמך** (המצורף כנספח ה' לתצהירו של רו"ח אמיר שטרן) בו מצוין:

"אישור זה יהא בתוקף עד 31.12.1991 או עד ביטולו על ידי הכל לפי המוקדם יותר"
102. **כמדיניות** אף לא ניתן להסכים כי תוקפם של אישורים כאלו יוארך " בעלמא", בטענות גרידא של בעל דין, **ללא פרק זמן נקוב, ללא תנאים, ללא מגבלות, ללא מערך פיקוח המאפשר ביקורת חלף ההקלה, וללא שהוכח שבמשך השנים לאחר תום התוקף ביום 31.12.91 הוגשו בקשות נוספות להקלות בניהול פנקסי החשבונות. למעשה העורר טוען בפנינו לקיומו של " אישור ערטילאי" ללא תאריך תוקף ברור, ללא תניות מוגדרות, ללא דרכי פיקוח ברורים וכמדיניות שיפוטית לא ניתן להסכים לכך, שהרי אחרת טענה כזו תשמש " מקלט" מקיום הוראות המחוקק, קיום תקנות ונהלים של אופן ניהול הפנקסים המחייב – ואנה אנו באים .**

103. העורר אף לא הראה, לא הציג ולא הוכיח פניות **במהלך ובחלוף כל השנים** לבקשות מתועדות ומסודרות מציו לחידוש והארכת ההקלה.

104. הנה כי כן, העורר אף לא הגיש בקשות להארכת האישור שעליו הוא הסתמך שמוגבל תוקפו בזמן, בקביעה מפורשת, וכי במצב זה אף מניה וביה לא יכול להיות מוארך מכוח התנהגות.

105. זאת ועוד, אף ובמידה והאישור לא היה מוגבל בזמן, יכול היה הטוען לטעון שיחול הכלל

"הפה שהתיר הוא הפה אסר" קרי המדינה היא זו שמגלה דעתה כי האישור שנתנה תוקפו מוארך - אך לא היה כאן אישור בלתי מוגבל בזמן

106. מכל מקום, כל זאת ברמת ההנחה התיאורטית בלבד שכן העורר לא פעל על פי כל כללי האישור ואפילו אם היה ניתן לטעון כביכול כי תוקפו הוא הרי לא תוכל טענה זו לעמוד לעורר כי ממילא לא עמד בתנאיו, מעבר לשאלת תוקף זמנו.

107. הדבר מקבל משנה תוקף לנוכח כך שמדובר בשאלת הצבת קופת רושמת בדוכן החיצוני – שהוא למעשה ה"חזית" של העסק, לב ליבו של העסק, מוקד קבלת התקבולים בעסק (בעוד שהמסחר בחנות הוא משני לכך ודליל יותר) .

108. יש ליתן ביטוי להיבט נוסף שלפיו התנהלות זו, בלא שהיא מעוגנת בהקלה הניתנת בפרוצדורה הקבועה בחוק, בתקנות ובנהלים יש בה מצב דברים המשדר לציבור כי כביכול ניתן לקבל תקבול בלי לרשום, ויש בכך כביכול "שידור" מטעה לציבור ובעיה ולו במישור " מראית עין ."

109. זאת ועוד וכמשנה תוקף לאמור לעיל ולוודאות המתבקשת בקביעת הקלות

באופן המשפטי הנכון וע"י הרשות המוסמכת, הרי סעיף 130(א) לפקודה אף מחייב פרסום ברשומות דבר שלא מתגשם כאן וביתר שאת מתעורר הקושי כיצד נורמה שהמחוקק קבע כי תהיה מפורסמת ברשומות, קרי לכולי עלמא ניתן ללמוד, לשיטת המשיב, במקרה דנן, על התגבשותה מ"התנהגות המשיב" (ראה למשל סעיף 5.1 לעררו הראשון).

110. שנית, וכהמשך לאמור לעיל הרי אין בידי הוועדה לקבל את טיעונו של העורר על כי המשיב

" האריך בהתנהגות" את תוקף אישור ההקלה. אישור הקלה אינו יכול, בנסיבות שבפנינו, להיות " מוארך בהתנהגות" בהעדר תוקף ברור ותניות ברורות המבטיחות שההקלה מפוקחת כדבעי, מוגבלת בתנאים קבועים הידועים לנישום, לא פוגעת בדיווח אמת, בשומה אמיתית ובפיקוח על הנישום.

111. כפי שאר טענותיו של העורר - הרי טענות העורר בקשר ל"הסכמה בהתנהגות" לא נותרו אלא טענות בעלמא ללא תימוכין מוצקים.

112. העורר לא סיפק בפני הוועדה את הנתונים אודות הביקורות שנערכו במשך השנים ואשר מהם

כביכול עלתה הסכמה בהתנהגות לאישור הקלה כלשהיא.

113. אנו מפנים אף לפרוטוקול בעניין זה, להערות הוועדה, לשאלות ולתשובות העורר :

יו"ר- אדון כוכבי, תראה, אתה רוצה שהועדה בסוף תאמין לך אז אתה כל הזמן טוען שבאו הרבה פעמים וגם כותב את זה בתצהיר. אז שואל אותך שאלה לגיטימית מי בא, באיזה שנה? לא באיזה יום, כי הוא כנראה טוען שזה לא נכון מה שאתה אומר. כי אם תגיד לא זוכר, לא זוכר, זה לא כ"כ טוב .

ת. 26 שנה לא באו, אני שואל אותו נראה לך שבמשך 26 שנה לא באתם לבדוק אותי? 26 שנה נתת לי לעבוד בלי לבדוק אותי? ואני כזה פרויקט בשבילכם. אם תגיד לי תאריך, אני אזכר. אבל באתם אלי, לא רוצה להגיד לא פחות מ6 או 7 פעמים. באתם אלי, תחקרו אותי במכונת אמת ואני יצא צודק, באו אלי 6-7 פעמים. ויש לי עדים לכך.

רו"ח מיכאל- בשנים האחרונות?

ת. בשנים האחרונות, 4-5 שנים אחרונות. יו"ר- מתי לפני כן?

ת. לא זוכר בדיוק.

יו"ר- לפני כן 20 שנה ?

ת. לא, אולי 5 שנים. נגיד 2010 היו בטוח.

רו"ח אמיר שטרן - אני לא יכול להתמודד עם הדברים האלה.
רו"ח אמיר שטרן - אז אני שואל, היכן העתקים מדוחות הביקורת של ניהול
פנקסים האמורים, האם יש לך העתקים?
יו"ר- שניה, שואל אותך רו"ח אתה אומר באו ביקורות, על כל ביקורת יש רישום,
על כל רישום יש לך עותק, הוא אומר לך תציג לי את זה. כי אתה, לשיטתו לא
אומר את האמת.

ת. הוא תמיד יגיד שאני לא אומר את האמת.

114. כלומר העורר בעדותו "לא זכר" מתי הגיעו מבקרים, מי היו המבקרים, היכן יש
תרשומת בספרי המשיב על ביקורות אלו ותכניהן ובוודאי היכן יש עמדות או תרשומות
המצדיקות אופן ניהול העסק בהעדר קופה רושמת בדוכן. העורר כדי לבסס טיעונו טען כי
כביכול כטענת העורר, "הסכימו" כאמור נציגי המדינה לכך בהתנהגותם.
115. העורר אף ציין "יש לי עדים לכך" אך לא הביא כל מצהיר או עדות בעניין זה המעידה
על ביקורת או עמדה או אמירה של נציג רשות המסים בדבר "אישור" נוהל זה של עבודה לפיו
אין קופה רושמת בדוכן החיצוני ועל אופן הכולל של התנהלותו.
116. על הנפקות של אי הבאת עדים ראה ע"א 88 / 465 הבנק למימון ולסחר בע"מ נ'
סלימה מתתיהו מה (4) 651, עמוד 652

"אי-הבאתו של עד רלוואנטי מעוררת, מדרך הטבע, את החשד, כי יש דברים בגו
וכי בעל הדין, שנמנע מהבאתו, חושש מעדותו ומחשיפתו לחקירה שכנגד. אי-
הבאת עד כזה יוצרת הנחה לרעת הצד שאמור היה להזמין, לפיה עדותו הייתה
עולה לחזק את עמדת הצד שכנגד"

117. לא למותר לציין כי נציג המשיב רו"ח אמיר שטרן עמד בתוקף כי לא נערכו ביקורות
וראה דבריו בשימוע במשרדי המשיב מיום 10.11.16 (נספח י'):

"לא היו ביקורות אף פעם"

118. זאת ועוד. בהצהירו של מר יאיר לוי יש, כאמור משום "חרב פפיות" בקשר לגרסת
העורר בעניין זה שכן מר יאיר לוי בסעיף 7.1 כך:

"רואים כבר אז את כוונת נציבות המס לחייב כל דוכן להפעיל קופה רושמת"

119. כך גם כותב מר יאיר לוי במכתבו משנת 2000 שצורף כנספח א: '

"הובא לידיעתנו כי יש כוונה להעביר תקנות שיחייבו את רוכלי כל השווקים בארץ
לרשום תקבולי המכירות בהמצאות קופה רושמת"

120. הנה כי כן, תיאור זה, של מצהיר מטעם העורר עצמו, יש בו לכאורה כדי לסתור את
טענת העורר על הסכמה בהתנהגות במשך כל השנים לאותו "אישור הקלה" הפוטר כביכול
מקופה רושמת בדוכנים שכן מהאמור לעיל עולה הפוך מכך – כי נציגי רשות המסים כן
עמדו, במהלך השנים, על דרישת קופה רושמת.

121. מר יאיר לוי טוען כי היו הרבה ביקורות מצד מס הכנסה, המבקרים ראו שעל הדוכנים אין קופה רושמת וכי "מעולם לא נטענה טענה כלשהיא" (סעיף 8). לא נעלם מעיני הוועדה כי מר יאיר לוי צירף שתי פניות אך לא צירף את התשובות של נציבות מס הכנסה .
122. אם לא די בכך הרי בנספח ב' לתצהירו של מר יאיר לוי נמצא כתוב כך:
"החלטת הנציבות הופכת אותנו, כלל ציבור הסוחרים לעבריינים ומעלימי מס ולכן אנחנו דוחים בזה את החלטתכם"
123. כפי שמר יאיר לוי לא צירף אף תשובה של מס הכנסה הרי לא צירף אף את ההחלטה האמורה וכמפורט להלן בהמשך פסק הדין מכלול תצהירו ועדותו הותירו רושם לא נוח, בלשון המעטה ומכל מקום לשיטתו עולה כי המדינה לא קיבלה את עמדות העורר או עמדת הסוחרים שם.
124. **יש לכך משמעות מרחיקת לכת לענייננו כי עולה כי לא זו בלבד כי רשום המסים התירה את ההקלה בעל פה או בהתנהגות או בכתב אלא מצב הדברים, כפי שעולה הוא הפוך לגמרי - כי בעבר ניתנה החלטה של מס הכנסה לפיה כן יש צורך בקופות בדוכנים.**
125. בהקשר לכך אנו נותנים את דעתנו לנספחים א-ו' אשר צורפו לתצהירו של רו"ח מאיר בן דור. אף בהם אין, לדעת הוועדה, בכל הכבוד, להוכיח הסכמה ו/או הסכמה בהתנהגות של רשות המסים שכן נספחים אלו מלמדים על פרסומים כללים על ביקורות שנערכו בשוקק הכרמל – הא ותו לא ואין בהם ללמד או להוכיח את שהעורר טוען לו .
126. לשון אחרת לא הוצגה כל ראייה ברת ממש על הסכמה בהתנהגות או בדרך אחרת מצד המשיב , לא הובאו ראיות לביקורות או עמדות רשמיות של רשות המסים או המשיב להסכמה לפרקטיקה זו .
127. לכן ובהעדר אישור הקלה בר תוקף היה על העורר לפעול לפי סעיף 17(א) להוראות ניהול פנקסים כי:
" תיעוד פנים על תקבול , על מכירה.. ייערך סמוך לביצוע הפעולה "
128. **שלישית, העורר אף לא תמך כדבעי את טענותיו לאותן נסיבות אובייקטיביות המצדיקות אי העמדת קופה רושמת בדוכן או נסיבות יוצאות דופן מיוחדות המצדיקות זאת וגרסאותיו בעניין אף נגועות באבק של גרסאות כבושות.**
129. אנו מפנים לממצאי הביקורת מיום 18.8.16 ממנה עלה כי (ראו סעיף 10 לתשובה לערר :)
- "בדרך כלל היו בדוכן לא יותר מלקוח אחד או שניים "**
130. ראו גם את סעיף 11 לתצהירו של רו"ח אמיר שטרן לגבי ביקורת שנערכה ביום חמישי 18.8.16 בצהרי היום:

"תנועת לקוחות הייתה ערה אם כי בדרך כלל היו בדוקן לא יותר מלקוח אחד או שניים"

131. כאמור רו"ח אמיר שטרן עמד איתן בעדותו בפני הוועדה אחר תצהירו. תצהירו לא נסתר בחקירה הנגדית שבפנינו והוועדה התרשמה מאותות האמת שעלו מעדותו ואשר חיזקו את האמור בתצהירו .
132. ודוק - מדובר בביקורת שנערכה **ביום חמישי -** שלפי טיעוני העורר הוא מהימים **העמוסים ביותר** - ואף אז בעת ביקורת אקראית עמדו בדוקן קונה או שניים , ומכאן שבשאר ימי השבוע הקודמים לכך העומס הוא בוודאי קל יותר. אנו לא מקלים ראש בלחץ בו נתון העובד בדוקן , אך מוכרים בנסיבות רבות, בעמדות מכירה רבות, נתונים ברגעי לחץ וברגעי הפוגה ואין בהם כדי להצדיק הקלה ו"פטור" מהעמדת קופה רשמת **ובוודאי לא הקלה ערטילאית בע"פ, לא מוגבלת בזמן, לא מוגבלת בתניות, לא מאפשרת פיקוח חלף ההקלה - כפי שטוען לו העורר .**
133. יכול היה העורר להוכיח זאת בהציגו נתונים , תיעוד וצילומים - שהרי הוא טוען לשלוש מצלמות המתעדות את הדוכן **כדי לנסות להוכיח "עומס" על המוכר בדוכן המצדיק, כנסיבה אובייקטיבית ,**
134. יתר על כן ובהקשר לכך, יצוין כי נתגלעו מספר גרסאות בעמדות העורר באשר **לסיבות לאי העמדת קופה רשמת בדוכן החיצוני.**
135. בפני הוועדה , בפגישה מיום 26.10.16 נימק העורר את אי העמדת קופה רשמת בדוכן החיצוני וזאת (ראה סעיף 10 לתצהיר רו"ח אמיר שטרן):
- "אינו מציב קופה רשמת בדוכן בשל חשש שישרפו לו את העסק אנשי העולם התחתון "**
136. יצוין כי טענה זו נטענה בלשון רפה ומבלי להביע עליה כל עמדה, אם היינו מקבלים אותה היה בה כדי להטיל דופי כי סוחרים חלילה הורגים או שורפים וכי אין בידינו לקבל טענה זו כי קבלתה משחירה, מטילה דופי וכתם בסוחרים אחרים והוועדה לא מקבלת טענה זו.
137. גרסה נוספת, שונה לחלוטין, לאי הצבת קופה רשמת בדוכן החיצוני עלתה בדברי העורר בביקורת השנייה שנערכה לו בתאריך 10.2.17 כאשר נשאל העורר מדוע לא מוצבת קופה בדוכן ענה כך(ראו סעיף 24 לתשובת המשיב לערר וסעיף 20 לתצהירו של רו"ח אמיר שטרן):
- "זה לא יתקבל ע"י השוכרים האחרים וכי הינו חבר בוועד של השוק וזה בעייתי עבורו "**
138. תשובה זו הינה שונה לגמרי מהתשובה שסיפק העורר קודם לכן ומעלה בפני הוועדה תהיות מה הן הסיבות האמיתיות לאי העמדת קופה רשמת, כמתחייב, בדוכן החיצוני.
139. בערר ובתצהירים כבר עולה **מסכת שונה לגמרי** של נימוקים המפורטת (בין השאר) בסעיף 7 לתצהיר העורר:

- " הדוכן הנמצא כאמור בתוך שוק הומה אדם ופתוח למכירה מכל ארבעת צדדיו.. מוצרים הנמכרים בדוכן זהים בעלי מחיר נמוך .. התקבולים כולם בסכומים קטנים.. הדוכן מוכר סחורה ללקוחות שצובאים אותו מכל צדדיו, קיים קושי אובייקטיבי להפעיל באופן רציף קופה רושמת על הדוכן"
140. רשימה סדורה של נימוקים אלו לא באו, ובכל מקרה לא כך באופן מפורט עד כה, וכאמור בפני המשיב העלה העורר קודם לכן גרסאות אחרות ויש בהן אבק של גרסה כבושה
141. ראו בעניין זה דברי כבוד בית משפט העליון בעניין ע"פ 2820/98 דוד סיגמן נ' מדינת ישראל
- "יפים בעניין זה דבריו של י' קדמי בספרו על הראיות (כרך א) [7], בעמ' 261: "הכלל הוא: עדות כבושה, ערכה ומשקלה מועטים ביותר, משום ש'הכובש עדותו 'חשוד, מטבע הדברים, על אמיתותה. זאת, כל עוד אין בפיו הסבר משכנע על שום מה נכבשה העדות עת רבה, ומדוע החליט העד לחשפה."
142. ודוק אין בקביעתנו זו כדי להקל ראש בלחץ בו עלול לעיתים המוכר בדוכן (או גם בנקודות ממכר אחרות המאופיינות בלחץ כזה או אחר) להימצא בו ויתירה מכך - אף איננו סבורים שיש "לסגור הדלת" לעורר ו/או לסוחרים אחרים בשווקים ו/או לנישומים אחרים בפני בחינת מתן הקלה מעין זו בעתיד - אך זאת באישור מסודר, רשמי, בר תוקף, בעל תפוגה, בעל תניות ומגבלות .
143. רביעית, אפילו והוועדה מניחה, לצורך הכרעה ודיון, כי יש, לכאורה, כן לראות את אישור ההקלה כתקף, וכאמור בפסק הדין זה אנו קובעים כי האישור אינו תקף, תוקפו פג ולא הוכח כי ניתן אישור הקלה נוסף מאת רשות המסים, הרי העורר לא הוכיח כי עמד בכל תנאיו, ואף נתגלעו סתירות מהותיות ומשמעותיות בגרסאותיו בקשר לכך.
144. אגב העורר עצמו לא הציג את אישור ההקלה והוא הוצג בתגובת המשיב (נספח ה' לתגובה).
145. לשון אחרת: כעולה מסעיף 6 לתגובת המשיב הרי אישור ההקלה כלל בחובו תניות מוגדרות וברורות שאפילו ונניח כי האישור ותניותיו כן חלות על העורר הרי הוא לא הוכיח כי עמד בתניות אישור ההקלה - שתכליתן הבטחת פיקוח וביקורת על הנישום אף במצב של הקלות .
146. כך, מסעיף ג' לאישור עולה כי מדי שעה צריך לבצע העברה מהקופה בדוכן אל הקופה הרושמת שבתוך החנות.
147. אף בעניין זה התגלעו, למרבה הצער, סתירות ואי דיוקים בגרסאות העורר המעוררות, בקרב הוועדה, תהיות בדבר עמידה בדרישה זו שהיא חלק אינהרנטי ובלתי נפרד מההקלה

ב"פטור" בהצבת קופה רושמת בדוכן החיצוני שהוא למעשה מוקד קבלת התקבולים של העסק.

148. כך בסעיף 5 הצהיר העורר כי:

"התקבולים מהדוכן נרשמים בקופה הרושמת מדי שעה כסכום אחד "

149. גרסה אחרת אנו מוצאים בדו"ח הביקורת מיום 25.7.16 (נספח ג' לתצהיר רו"ח אמיר שטרן) בו מציין העורר גרסה שונה:

"כל שעתיים עגולות אני מוציא את הכסף ומדפיס אותו בקופה"

150. כך אנו מפנים לנספח ז' לתצהיר רו"ח אמיר שטרן. בו מצוין:

" כל שעה שעתיים "

151. ובהמשך מצוין:

" לטענתו לא מסוגל כיום אפילו לרשום אחת לשעה בגלל שהוא שוכח "

152. גרסה נוספת אנו מוצאים בפרוטוקול השימוע מיום 10.11.16 במשרדי המשיב (נספח י' לתצהיר רו"ח אמיר שטרן) בו מצוין:

"בשנת 1990 בקשתי הקלה בדוכן וקיבלתי הקלה וככה אני עובד

כל שעתיים אני רושם"

153. ראו את דברי המייצג של העורר בפרוטוקול השימוע :

" מר כוכבי אומר שכל כמה שעות הוא רושם את התקבולים

שמצטבר כסף הוא מפקיד אותו לקופה..

הנישום: לי יש בעיה של שכחה" ..

154. בהמשך יש גרסה נוספת שעניינה " הצטברות הסכומים" לפיה:

" הסכומים נרשמים לא לפי שעות קבועות לפי הצטברות הסכומים

בקופה"

155. בעדות בפני הוועדה, בפרוטוקול, העלה העורר גרסה אחרת שעלתה לראשונה, כגרסה כבושה בפרוטוקול של "חצי שעה" ולפיה:

" מהדוכן אני מרים כל חצי שעה, כל שעה את הכסף ושם בקופה.

156. ודוק - יודגש כי הן אם זה חצי שעה או שעה או שעתיים או ללא נקיבת זמן היינו כאשר מצטברים סכומים (דבר שיכול להיות פעם ביום או פעמים ביום או פעמים ביומיים ו"אין לדבר סוף") הרי בכל מקרה יש ב"סצנריו" כדי לפגוע בנתיב הביקורת ולא ניתן בדרך זו לעקוב ולפקח כדבעי אחר תקבול ספציפי מסוים, המתקבל בדוכן - שכאמור הוא לב ליבו של המסחר בעסק, ולט ניתן לעקוב לפקח ולוודא את דבר הקלדתו והזנתו מדי פרק זמן בקופה הרושמת דבר הנותן משנה תוקף לאמור לעיל כי כל הקלה בניהול פנקסים בקופה הרושמת צריך להיות וודאי, מסודר ומדוד .

157. להלן בפסק הדין אף נתייחס אל עדותו ואל תצהירו של העד מטעם העורר מר שמעון כהן ואך נציין כעת כי מר שמעון כהן מעיד כי בישיבה עם פקיד השומה מנחם מנדלוואי ז"ל קיבל פקיד השומה המנוח כביכול את טענת העורר וכי (ראה סעיף 4 לתצהירו של מר שמעון כהן):

"הפתרון הנכון הוא כי יש לשים את כל הכספים של מכירות הדוכן בקופה רגילה ולהפקידם מדי זמן בסכום אחד בקופה הרושמת"

158. גרסה זו (שדומה בתוכנה לאחת הגרסאות שהועלו לעיל לפיה המבחן אינו מבחן של "זמן" אלא של "הצטברות סכומים") לא נתמכה בשום מסמך והיא אף **סותרת את אישור ההקלה ואפילו את גרסת העורר עצמו כי עבד לפי פרקי זמן קבועים כביכול.**

159. יצוין כי ערים אנו לכך שעסקו של העורר הוא לא ב"מעבדה סטרילית" עם "שעון עצר" אלא בלחץ, מול קהל לקוחות, הדוכן בחוץ נתון לפגעי מזוג אוויר, המולת השוק, צעקות הסוחרים. אנו ערים לכך והוועדה לא מנותקת ממצב דברים זה ובוודאי לא באה לעמוד "עם סטופר" ממשרדי הוועדה הממוזגים לעסק חי ופעיל – זה אינו המצב שאנו חותרים אליו בפסק דין זה ובכל פסקי הדין היוצאים תחת ידינו, ומכל מקום, כנדברך נוסף לשאר ההנמקות המגבשות את מארג פסק הדין לא יכולה הייתה הוועדה להתעלם אף מסתירות אלו שהיו מעבר לאי דיוקים של עסק המנוהל בלחץ (ובוודאי לא ניתן לצפות בו כי "על הדקה" כל שעה יבוצע הדבר) אלא סתירות היורדות לשורש העניין.

160. יתר על כן אפילו אם היה טוען הטוען מגישת "בית הלל" כי כאשר שיש לחץ, דהיינו בימי שישי בשוק, קשה להקפיד על עמידה במטלה מתחייבת זו כל שעה הרי כי ניתן להשיב מדוע בשאר ימי השבוע, שם הלחץ קטן, לא עמד העורר בתנאי מתחייב אלמנטרי זה. זאת ועוד שיקול הדעת נתון לפקיד השומה ולא לוועדה

161. הנה כי כן, העורר לא קיים את התנאי המינימלי של פעילות מתחייבת כל שעה - מסר מספר גרסאות ולכן, בהקשר לטיעוניו לעיל אפילו ונניח כי תוקף האישור הוארך (וכאמור הוועדה אינה מקבלת טיעון זה) הרי אין מנוס מלציין כי בתנאי אלמנטרי זה לא עמד העורר.

162. **חמישית**, בעייתיות נוספת בגרסאות העורר היא כי לראשונה בעדות העורר בפרוטוקול בפני הוועדה עלתה גרסה **כבושה** חדשה ונוספת לפיה **בכל מקרה המטבעות לא מועברות מן הדוכן לקופה הרושמת, לא כל חצי שעה או כל שעה או כל שעותיים או כל פרק זמן אחר.**

163. ראו את עדות העורר שהסביר את הדרכתו את העובד בדוכן:

"כל שעה עגולה אתה לוקח את כל סכום הניירות כמובן, לא המטבעות, המטבעות נשארים בקופה,"

164. ודוק – לא מדובר ב"דקות" גרידא שהיא מנת חלקו של משפטן היושב וכותב פסק דין בחפשו אחר סתירות אלא דבר בעל משמעות **משום שמטבע העסק של מאפייה, עלות זהה של שקל אחד למוצרים, חלק ניכר ומשמעותי מהתקבולים הוא המטבעות** והנה לפתע בצורה כבושה ומפתיעה טוען העורר בפנינו כי את הנוהל שלדבריו הוא מיישם הוא לא מחיל על תקבולי המטבעות .
165. אף בכך, באי קוהרנטיות זו, יש לקעקע בעניין נוסף וברובד נוסף (ובבחינת "הכמות הופכת לאיכות") את מהמנות גרסת העורר.
166. עוד בהקשר לכך כי תצהיר ועדות רו"ח מאיר בן דור לפיה (ראה סעיף 5 לתצהירו) "התקבולים מהדוכן נרשמים בקופה הרושמת מדי שעה כסכום אחד" הם עם כל הכבוד בגדר עדות שמיעה שאינה קבילה וגם הוכח שהיא לא בדיוק מדויקת, בלשון המעטה, ראה דברי העורר עצמו על מגוון גרסאותיו בעניין . כל זאת שכן רו"ח מאיר בן דור **לא נמצא בעת פעילות העסק ב"זמן אמת"** וניזון בעניין זה מפי לקוחו העורר אודות נוהל העבודה **בפועל** בעסק.
167. על עדות שמיעה ראה פסק הדין בעניין דנ"פ 4390/91 הסבירה כב' השופטת דורנר את שלוש הבעיות האופפות עדות מפי השמועה,
- "קיימים שלושה חששות עיקריים למהימנותה של אימרה המהווה עדות שמיעה: ראשית, קיימת סכנה כי מוסר האימרה עצמו, שאינו עומד לחקירה נגדית, אינו מהימן. שנית, קיים חשש כי תוכנה של האימרה אינו חד-משמעי, ובהיעדר חקירה נגדית של מוסר האימרה לא ניתן להבהירה. שלישית, קיימת סכנה כי אף אם מוסר האימרה מהימן ותוכן אימרתו חד-משמעי, הרי שתוכן זה אינו תואם את המציאות, אם בשל כך שזיכרונו של מוסר האימרה בגד בו, ואם בשל העובדה כי תפיסת המציאות של מוסר האימרה מעוותת".**
168. **שישית,** אף בעניין הדרכת העובד שנמצא בפועל בדוכן לא הוכיח העורר את טענותיו.
169. העורר טען בתצהירו (ראה סעיף 5) :
- " אני נאלץ להשתמש בקופה קשיחה הנמצאת פיזית בדוכן... העובד השכיר תודרך ומתודרך על ידי דרך קבע לפני שהתחיל לעבוד במאפייה ובאופן שוטף גם בעת עבודתו "**
170. העורר לא הגיש תצהיר ולא העיד שום עובד אשר הצהיר והעיד על הדרכה שעבר **ועל יישום ההדרכה בפועל** ואנו שבים ומביאים את האמור לעיל על נפקות של אי הבאת עדים חיוניים כפועלת לחובת בעל הדין שצריך היה להעידם.
171. אף משום כך, הרי אפילו ויכולה להניח הוועדה כי מבחינת המסגרת המשפטית חל אישור ההקלה משנות התשעים, ואנו לא קובעים זאת אך מוכנים לצורך הנחת עבודה לצאת מהנחה כזו, הרי העורר לא הוכיח את עמידתו בתנאיו.

172. זאת ועוד יש חוסר קוהרנטיות בגרסאות העורר אשר מחד טען כי הוא מדריך את העובד ומאידך טען כי הוא נמצא במאפייה שעות רבות והאחריות היא על שכמו .

173. **שביעית**, כאמור אחד הפגמים העיקריים הטמונים באישור ההקלה הוא **פגיעה בפיקוח והמעקב**, המתחייב ומתבקש אחר נישומים. כאמור בתוך כך הקושי העיקרי הוא בחוסר יכולת רשויות המס לעקוב אחר מהלכו של תקבול ספציפי המתקבל בדוכן, בדרכו, בסופו של דבר, של הקופה הרושמת כחלק מהכנסה חייבת, הכנסת אמת של הנישום.

174. בהקשר לכך תלה העורר את יהבו בערר על מצלמות שהתקין בעסקו וציין בסעיף 10 לתצהירו:

"אציין כי לצרכי בקרה ומעקב אחר שלמות רישום תקבולי הדוכן ומניעת גניבות מפעילה המאפייה שלוש מצלמות המצלמות באופן רציף את כל פעילות הדוכן. בנוסף מפעילה המאפייה שתי מצלמות בחנות המצלמות את ההתרחשות סביב הקופה הרושמת"

175. דעת הוועדה, בכל הכבוד, אינה נוחה ממצב עניינים זה. ברור ונהיר לפי כל אמת מידה של הגיון כי תכלית הצבת המצלמות היא למנוע גניבות של עוברי אורח בשוק או לקוחות או עובדים ולא כדי להוות נתיב ביקורת של מיסוי לנוכל הקלה בניהול הפנקסים.

176. הדבר עלה מעדות העורר בפנינו בפרוטוקול וראו האמור (עמוד 3 לפרוטוקול) :

"יש לי עובד, נאמן ויש לי מצלמות שממוקמות עליו, הוא יודע ויש להם אזהרה והכסף מהידיים ישר לקופה"

177. מה הכוונה "הכסף מהידיים ישר לקופה"?! הרי ענייננו הוא שונה – כי התקבול ממשיך ו"זורם" עד לסוף דרכו בקופה הרושמת – אלא שמכאן, מתשובת העורר, "יוצא המרצע מן השק" ועולה כי המצלמות נועדו לפקח על עובד שלא יגנוב מאת המעביד קרי מהעורר עצמו ולא חלילה "גניבה" של הנישום מאת המדינה, ולא לתעד את התקבולים עד דרכם לקופה הרושמת.

178. לדעתנו המצלמות אינן יכולות להוות דרך פיקוח או נתיב ביקורת הולם וראוי משום שלא ניתן לתעד ולעקוב במצלמה אחר סכום וגובה השטרות או המטבעות שמתקבלים מחד בדוכן החיצוני ומוזנים מאידך בקופה הרושמת בתוך החנות פנימה. אם המצלמות ותכני הצילומים יכולים היו לסייע לעורר בהוכחת טיעונו הרי מדוע לא הציג אותם למדינה ולוועדה במהלך הדיון?! הדבר אומר דרשני.

179. אילו היה חפץ העורר להפריך את ההנחה הזו היה מתכבד ומביא את המצלמות ו/או מציג את סרטי הצילום בניסיון להוכיח זאת, קרי כי המצלמות מהוות נתיב ביקורת נאות ומאפשרות מעקב ופיקוח המאפשר לרשות המסים נתיב ביקורת.

180. אלא שהעורר לא עשה כן, וכפי שלא העיד עובד "מודרך" כך גם לא הציג את המצלמות, לא הציג סרטי צילום - ולהווי ידוע כי בעל דין שאינו מציג ראייה מתבקשת הרי הדבר פועל לחובתו.

181. אף כאן, כמו בשאר העניינים, נשאר טענותיו כטענות בעלמא שלא הוכחו.

182. בעניין זה מפנה הוועדה להוראות ביצוע מס הכנסה 10/2016 הקלות בניהול פנקסים (המוזכר בסעיף 41 לתשובת המשיב לערר) לפיו:

"מתן הקלה בניהול פנקסים אפשרית רק כאשר ההקלה לא פוגעת בנתיב הביקורת של המפקח בעתיד"

183. דא עקא, מצב העניינים הקיים בעסק של העורר ובפרט כאשר המצלמות, בניגוד לטענות העורר בפניו, אינן מאפשרות "נתיב ביקורת" הולם – אף הוא אינו מאפשר את מתן ההקלה ומצדיק את סירוב המשיב לאשר כן.

184. **שמינית**, בנוסף לאמור לעיל ושוב – אפילו אם נניח כי מבחינה משפטית כן חל על העורר אישור ההקלה מיום 16.7.1990 (וכאמור לדעת הוועדה הוא אינו חל) הרי **העורר לא הוכיח בפני הוועדה כי עמד בתנאים ובמגבלות הנוספות** ובהם (אנו שבים ומפנים לנספח ה' אישור ההקלה):

א. ינוהל ספר כרוך ובו יירשמו כמויות הטובין שהוצאו למכירה בציון השעה

ב. יירשם בספר כרוך המחירים לסוגיהם וכל שינוי בהם"

185. העורר, אפילו לשיטתו כי אישור ההקלה הנ"ל ותנאיו חל עליו – לא פעל כאמור. ראו אף ממצאי הביקורת מיום 25.7.16 (נספח ג' לתצהיר רו"ח אמיר שטרן) "איננו מנהל ספר כרוך לרישום".

186. **תשיעית**, בנוסף לכל האמור לעיל הרי מעבר לפגמים של אי הצבת קופה רושמת בדוכן החיצוני הרי הביקורות העלו כי **התגלו אי סדרים נוספים** אף **באשר לתקבולים המתקבלים בתוך החנות שם נמצאת הקופה הרושמת**.

187. הנה כי כן, כמתואר בתגובת המשיב הרי ביום 8.8.16 נערכה תצפית שלפי הנטען בה נצפה עובד בתוך החנות מעביר תקבולים לעובד בדוכן מחוץ לחנות וכך נרכשו שני בורקסים בחנות ע"י מבקרים אשר נשקלו ע"י העובד, המבקרים שלמו לעובד בחנות והוא העביר את הכסף לעובד בדוכן שנתן עודף למבקרים.

188. **כלומר לא זו בלבד שאין הוכחה ונתיב פיקוח כי תקבול עושה את דרכו מהדוכן החיצוני אל הקופה הרושמת בחנות אלא כי אפילו יש תקבולים שעושים דרכם בדרך הפוכה - מתקבלים בחנות, לא מוזנים בקופה הרושמת ומועברים לעובד בדוכן החיצוני**.

189. יתירה מכך, לא זו בלבד אלא כי המשיב מציין כי בפגישה ביום 26.10.16 (נספח ז' לתצהיר רו"ח אמיר שטרן) ציין העורר כי הקופה הרושמת בחנות עובדת "רק בימי חמישי ושישי".

190. אף בשימוע מיום 10.11.16 (נספח י' לתצהיר רו"ח אמיר שטרן) אומר למרבה ההפתעה העורר הנישום כך:

"אני רושם רק בימי חמישי ושישי בחנות"

191. הרי אם הקופה הרושמת עובדת רק בימים חמישי ושישי הרי מצב הדברים הוא אף עלול להיות חמור יותר מהעדר קופה רושמת בדוכן החיצוני. יש כאן, לכאורה, "הודאת בעל דין" שבשאר ימי השבוע העורר לא רושם תקבולים.

192. בהקשר לכך מקובלת עלינו עמדת המשיב כפי שקיבלה ביטוי בסעיף 44 (א) לתגובת המשיב:

" העורר הודה בפני המשיב כי הינו מפעיל את הקופה הרושמת בחנות בימים חמישי ושישי בלבד , הגם שלפי תרשומת מתצפית שערכו המבקרים מטעם המשיב גם בימים אלה כולם או חלקם אין העורר מקפיד להפעיל את הקופה הרושמת.. התנהלות כאמור מהווה על פניה סטייה מהותית מניהול ספרים תקין לפי הוראות ניהול ספרים"

193. כאשר נשאל העורר בחקירתו הנגדית בפרוטוקול בפנינו נוצרה תמונת מצב עגומה ביותר שתחילתה בניסיון לא ראוי, בכל הכבוד, שלא בא כוחו לתת תשובה במקום העורר כעד ולציין כי כביכול לא אמר אמירה זו – שכאמור מופיעה בשני פרוטוקולים שונים ממועדים שונים.

194. אנו מביאים בקשר לכך את מקטע הפרוטוקול הרלבנטי:

ש. אתה היית בשימוע ביחד איתי בזמנו ב2016 , ערכנו פרוטוקול שימוע ואתה חתום עליו. במסגרתו אמרת: "אני רושם רק בימי חמישי ושישי בחנות" תתייחס לאמירה הזאת.

עו"ד מיקי מיכאלוביץ - מתנגד לשאלה. הדברים לא נאמרו על ידו ונכתבו כאלו מפיו, אבל זה לא העניין, אם הוא רוצה שהוא יתייחס לאותו עניין שיציג לפניו את הפרוטוקול שיזכור על מה הוא מדבר .

רו"ח אמיר שטרן - אני יכול להציג את הפרוטוקול אם צריך.

החלטה: האמירה של עו"ד מיכאל שהעד לא אמר את זה, בלשון עדינה, היא חמורה. עו"ד לא מעיד כאן, הוא לא מוסר גרסאות בשם הלקוח, זה עניין עובדתי. העד היה צריך להשיב אם הוא אמר או לא אמר, לא היה שום מקום להתנגדות, לפיכך ההתנגדות נידחת והעד ישיב.

רו"ח אמיר שטרן - אוקי, אני רוצה לדעת את ההתייחסות כי סביר

שכשאני אצטרך להכין את הסיכומים אני ידע איך להתייחס לזה .

ת. אני בדיוק אמרתי שזה נכון, מה שהוא אומר אני מסכים איתו. אבל הכתב פה זה לא היה זהה.

יו"ר- לא כתב ידך?

ת. לא. אני גם עכשיו אומר לכבוד הוועדה שאני ביום חמישי ושישי רושם בחנות כל מה שהולך, אבל את כל הכסף כל יום אני מכניס לחנות.

יו"ר- מה הכוונה שאתה אומר כל יום? אתה זה שמכניס לחנות או העובד שלך?

ת. או אני או העובד. עכשיו ברגע זה העובד מכניס את זה.

ש. אז מה המשמעות של המילה "רק"?

ת. אני לא יודע מה זה רק, אולי רק בחנות, אני עובד עם עוגיות ובורקס רק ביום

חמישי.

195. כלומר העורר, עם כל הצער, בחוסר מהמנות נוספת, לאחר ניסיון התערבות לא ראוי של בא כוחו, בכל הכבוד טוען כי אין כוונתו שהקופה הרושמת עובדת רק בימי חמישי ושישי אלא כי "רק" בחמישי ושישי הוא עובד עם עוגיות ובורקסים. דעת הוועדה אינה נוחה, בכל הכבוד, לשון המעטה, עם הסבר זה ופשוטם של דברים הוא כי העורר רושם תקבולים רק בימי חמישי ושישי – זה פשוטם של דברים.

196. כאמור לעיל סעיף 130(ב) לפקודת מס הכנסה את דבר סמכותו של פקיד השומה, לסרב לקבל חשבונות אם הסטייה מההקלות שנקבעו לפי סעיף 130 (א) היו מהותיים והמובא לעיל מבסס, לדעת הוועדה, את מצב הדברים לפיו הסטיות היו משמעותיות ומהותיות.

197. עשירית, לאי סדרים אלו יש ביטוי נוסף בכך שבביקורת ביום 25.7.16 אף נמצאו תקבולים שנמכרו בדוכן בסך של 1,050 ₪ שלא נרשמו בקופה הרושמת וכן נמצא על השולחן של העורר היה מונח שיק שאף הוא לא נרשם בספרי העורר.

198. לדעת הוועדה אף התנהלות זו, שלא ניתן לה הסבר הולם מצד העורר בהליך בפנינו, מהווה על פניה סטייה מהותית מניהול ספרים תקין לפי הוראות ניהול ספרים.

199. הדבר לא מהווה רק סטייה מהותית אלא שב ומשליך על סוגיית שאלת זכאות העורר להקלה בניהול הפנקסים באי הצבת קופה רושמת בדוכן החיצוני.

200. בעניין זה מפנה הוועדה להוראות ביצוע מס הכנסה 10/2016 הקלות בניהול פנקסים (המוזכר בסעיף 41 לתשובת המשיב לערר) לפיו:

" לאור העובדה כי מדובר בהקלה יש לשקול את צייתנותו של הנישום

במערכי המס"

201. במצב עניינים זה סטיות מהותיות בניהול הפנקסים אינם יכולים להתיישב עם מתן הקלות שכמוהו כמעין "לפנים משורת הדין" והעורר אינו זכאי לכך.

202. אחד עשר, למרבה הצער העדים מטעם העורר הותירו רושם לא נוח על הוועדה – הן מר יאיר לוי, הן מר שמעון כהן והן בכל הכבוד רו"ח מאיר בן דור.

203. כך העד מר יאיר לוי אשר צירף חד צדדית שתי פניות אך לא צירף כל מענה של רשות המסים ועדותו, באופן כללי, לא הותירה לוועדה תחושה נוחה.

204.

ראו פרוטוקול חקירתו בעניין זה בעמוד 12 לפרוטוקול:

רו"ח יניב נומה - אני רואה שפנית מספר פעמים למס הכנסה, האם קיבלתם תשובה בכתב מנציבות מס הכנסה?

ת. בכתב לא, כמעט בטוח שלא אבל לאור מה שהצגנו בפניהם אמרו לנו: "אוקי קיבלנו את הטענות שלכם, שלום".

יו"ר- "קיבלנו" במובן זה שהסכימו לטענה או ששמעו אותכם?

ת. קיבלנו את החומר שלכם וקיבלנו את הטענות שלכם

יו"ר- מסכימים איתכם הם אמרו ?

ת. את המילה מסכימים אני לא זוכר שאמרו אבל אמרו: "קיבלנו את מה שאתם

אומרים, את המכתבים שלכם, שלום"

יו"ר- אז לשאלה של חבר הועדה, לא קיבלתם תשובה שהם מסכימים למה

שאתם כותבים בצורה כתובה, רשמית!?

ת. אני צריך לחפש את זה בתיק, יכול להיות שכן.

יו"ר- אם היה לך היית נותן לעו"ד המלומד?

ת. אם הוא היה מבקש, אני צריך לחפש את זה. זה היה לפני המון שנים"

205. העד "הסבר" למרבה הצער בגרסאותיו. טענתו כי מס הכנסה קיבלו את העמדה. בכל

הכבוד, לא נראה לוועדה הנכבדה גרסת העד מר יאיר לוי לפיה לנוכח שתי פניות בכתב של

סוחרים בשוק לא מתקבלת תשובה **בכתב מאת רשות המסים** .

206. הקושי מקבל משנה תוקף של תמיהה שהעד מר יאיר לוי מעיד בפני הוועדה כאילו

וכביכול תשובת מס הכנסה הייתה חיובית באומרו:

"קיבלנו את מה שאתם אומרים, את המכתבים שלכם, שלום"

207. במצב זה מתעוררת ביתר שאת הקושייה – אם מס הכנסה מקבל את הטענה להקלה

, מקבל את הטענה כי דוכן חיצוני "פטור" מקופה רושמת, חרף הכלל הבסיסי כאמור לעיל כי

תקבול צריך להירשם מיד ובסמוך הרי הכיצד לא מציג העד תשובה כזו בכתב!?

208. אפילו לשיטתו התמוהה של העד על המענה שקיבל בעל פה (!) מרשות מסים במדינת

ישראל – לא עולה לכאורה דבר אישור הקלה כלשהיא .

209. העד אף סתר את עצמו:

א. בתחילת החקירה בעמוד 12 רישא הוא עונה כי לא נתקבלה תשובה בכתב " **כמעט בטוח**

שלא."

ב. אך בהמשך, כמצוטט לעיל, הוא משנה גרסתו לגבי השאלה האם יש מענה בכתב ממס

הכנסה ואומר " **יכול להיות שכן**" והוא צריך לחפש את זה. לשיטתו אף לא סבר מיוזמתו

למסור זאת לעורך הדין אלא רק "אם הוא היה מבקש".

210. כאמור בפסק הדין לעיל הרי בנספח ב' לתצהירו של מר יאיר לוי נמצא כתוב כך :
- "החלטת הנציבות הופכת אותנו, כלל ציבור הסוחרים לעבריינים ומעלימי מס ולכן אנחנו דוחים בזה את החלטתכם"**
211. מכאן עולה כי לא זו בלבד כי רשום המסים התירה את ההקלה בעל פה או בהתנהגות או בכתב אלא מצב הדברים , כפי שעולה הוא הפוך לגמרי - כי בעבר ניתנה החלטה של מס הכנסה לפיה כן יש צורך בקופות בדוכנים.
212. אף לכך לא ידע העד מר יאיר לוי להסביר הדברים לשאלת החבר הנכבד רו"ח יניב נומה בעמוד 12 לפרוטוקול:
- רו"ח יניב נומה - אני רואה פה באחד המכתבים שצירפתם בנספח שלך, אתם רושמים פה למס הכנסה: "החלטת הנציבות הופכת אותנו, כלל ציבור הסוחרים לעבריינים ומעלימי מס ולכן אנחנו דוחים בזה את החלטתכם" משמע, ההחלטה של מס הכנסה היא שכן יהיו קופות וכל מה שדיברנו, אז איך הבנתם מזה שמש הכנסה מסכים אתכם שלא יהיה?
- ת. איזה נספח אדוני מתכוון?
- רו"ח יניב נומה - נספח ב' לתצהיר.
- יו"ר- אתה צרפת נספחים לתצהיר שלך, ואומר רו"ח יניב שזה לא עולה בקנה אחד עם העדות שלך, כי אתה פה טוען למה הם לא מסכימים לעמדתך וכיוונת שהם הסכימו. ז"א שהם לא הסכימו להצעות שלכם.
- ת. אם לא הסכימו אז למה עבר עד היום 20 שנה והם לא באו ושמו? סימן שהם כן הסכימו.
213. כלומר העד לא מתייחס בתשובתו לגוף השאלה של שני חברי מותב הוועדה אודות ההחלטה הרלבנטית אלא נותן פרשנות למצב ומבכר לעשות ספקולציות ולהסיק " מסקנות" ואין בידי הוועדה להסכים – לא לפרשנות ולא ל"מסקנות".
214. במצב זה העורר, עם כל הכבוד אינו יכול להיעזר או להסתייע בתצהיר ועדות מר יאיר לוי.
215. כך גם עדותו של מר שמעון כהן לא היה אף בה כדי לסייע לעורר.
216. בתצהירו ציין מר שמעון כהן כי בישיבה עם פקיד השומה מנחם מנדלוואי ז"ל קיבל פקיד השומה המנוח כביכול את טענת העורר וכי (ראה סעיף 4 לתצהירו של מר שמעון כהן):
- "הפתרון הנכון הוא כי יש לשים את כל הכספים של מכירות הדוכן בקופה רגילה ולהפקידם מדי זמן בסכום אחד בקופה הרושמת"**
217. בהקשר לכך אנו מפנים ל חקירתנו הנגדית בעמוד 13 לפרוטוקול:
- ת. כן. הייתה ישיבת הנהלה חודשית, רכזים, שומה והנהלת ספרים.

ומערער העלה את הנושא של קופה רושמת בדוכן בחוץ ובסוף סוכם שבחוץ לא תהיה קופה רושמת אבל מפעם לפעם יכניסו את הכספים לקופה הרושמת.

יו"ר- מה זה מפעם לפעם, כל 10 דק' רבע שעה?
ת. לפי מה שיש בקופה, לפעמים יש מעט כסף לפעמים יש יותר.
יו"ר- לפי הנסיבות, שעה שעתיים!?

ת. כן

יו"ר- והם חייבים לרשום את מה שיש?

ת. דופקים בקופה את הכספים שנכנסו ומכניסים את זה לקופה.

218. הקושי הבולט בגרסה הזו, לדעת הוועדה, הוא כי מסמך זה אינו עולה, כשלעצמו, עם מסמך אישור ההקלה עצמו ועם תנאיו, ועם פרק הזמן שננקב בו - אחת לשעה. הגרסה

הנ"ל אפילו סותרת את חלק מגרסאות העורר עצמו כי פעל לפי מבנה קבוע של זמנים (ולא לפי "הצטברות סכומים") וכך כביכול אף הדריך את העובד השכיר שלו - שכאמור לא שזפה עינינו בהליך בפנינו.

219. ככלל, כמו התצהיר והעדות של מר יאיר לוי שלוקים בחסר הרי אף כאן נותר תצהירו ועדותו של מר שמעון כהן תלויים על בלימה באמירות גרידא שלא נסמכו על שום החלטה או מכתב או תרשומת של המשיב- רשות המסים וכל זאת כאשר מנגד יש הרי, בכתב, מסמך אחד ברור והוא אישור ההקלה שתוקפו מוגבל בזמן עד 31.12.91.

220. במובן מסוים מצב הדברים אף נושק לדוקטרינה המשפטית המעוגנת בסעיף 80 לחוק הפרוצדורה האזרחית העותומאנית לפיה אין לסתור את תוכנו של מסמך בכתב אלא במסמך בכתב וגרסאותיהם הערטילאיות בכל הכבוד של עדי העורר, שהותירו כאמור רושם לא נוח בקרב הוועדה, לא יכולים להתגבר על כך.

221. כך אף העד רו"ח מאיר בן דור לא תרם בחקירתו הנגדית לעורר ולא סייע לעורר וייתכן כי עדותו אף הזיקה לעורר. אין לוועדה אלא אף להסתייג מאמירותיו האישיות של העד כלפי רו"ח אמיר שטרן (על כי הוא "רע") ויש להצר על כך בכלל ובין קולגות רואי חשבון בפרט - ובסופו של יום לא מצאנו בעדותו את הסיוע הדרוש לעורר.

222. שנים עשר כאמור לעיל העורר טען כי סוגיית התקנת קופות רושמות בהיותה "שאלה מורכבת ורוחבית" על פי נוהל מתן הקלות בניהול ספרים (הוראת ביצוע 10/16) היא, לפי טענתו, בסמכות מחלקת ניהול ספרים, וכי הסמכות לתת את ההקלות המבוקשות בניהול ספרים נתונות על פי פקודת מס הכנסה למנהל רשות המסים ולא לסגן פקיד השומה.

223. יצוין תחילה כי טענה זו מהווה עבור העורר מעין "חרב פיפיות" שהרי במובלע הוא מכיר כבר בטיעונו ברציונל שעומד בליבת פסק הדין כי הוועדה עצמה אינה הגוף ה"נכון" לקבוע הקלות יש מאין אלא מנהל רשות המסים או מי שהואצלה לו הסמכות (סעיף 3 לנוהל מתן הקלה).

224. לא שוכנענו כי מדובר ב"בקשה מורכבת בעלת השלכות רחביות" – נכון שהיא בעלת השפעה על סוחרים בשווקים אך כל הקלה על כל סוג של עסק טומנת בחובה מצב עניינים כזה .

225. בנוסף אין בידינו לקבל את הטיעון כי סגן פקיד השומה לא היה מוסמך לפעול כפי שפעל במקרה דנן וכי הוא פעל מכוח סמכותו לפי סעיף 130(א) (2) לפקודת מס הכנסה. איננו יורדים לסוף דעתו של העורר בטענה זו שהרי הוא עצמו פנה אל המשיב בבקשה לאשר את ההקלה המבוקשת ומנוע מלטעון טענה זו.

226. בנוסף העורר לא העלה טענתו זו בשני ערריו והעררים הם הגודרים את גדר הטענות והפלוגתאות.

227. **שלושה עשר**, כאמור לעיל הרי בוודאי שהעורר לא הביא תימוכין מטענותיו וטענות עדין על אפליה או כי המשיב "מחפש" את העורר. לא נחה דעתנו מטיעונים כאלו והתבטאויות כאלו הדורשים רף גבוה מאד של ראיות – שהעורר רחוק מאד מרף זה כרחוק מזרח ממערב.

228. **ארבע עשר** לא ראינו לנכון לקבל את טענת המשיב בעניין העדר סמכות הוועדה לדון בביטול פסילת הספרים וקנס מנהלי מכוח סעיף 145 לפקודה. הערר נסוב על בחינת טענות העורר לקיומן של " הקלות" ולבחינת פסילת בקשת ההקלות ע"י המשיב, כלומר לא בעניינים נשוא סעיף 145 לפקודת מס הכנסה – ועניינים אלו הם בסמכות הוועדה .

229. לנוכח כל אלו החלטנו לדחות את הערר על כל חלקיו.

ח. סוגיית ההוצאות

230. הוועדה נתנה את דעתה אף על סוגיית ההוצאות. הדיון היה ארוך מייגע לעיתים אף מעליב שלא לצורך, לרבות ויכוחים מכבידים של ב"כ העורר עם ההרכב.

231. לדעת הוועדה הוצאות מוערכות, במצב עניינים זה, בשווי של כעשרים אלף ש"ח אך לא נפסוק נגד העורר את הסך הנ"ל לפנים משורת הדין, לנוכח גילו של העורר ומצבו הרפואי, והעבודה הקשה בה בזיעת אפיו עבד שנים רבות, ועל רקע הימים בו נכתב פסק דין זה בחודש אלול לפני ה"ימים הנוראים" הבאים עלינו לטובה שהם ימים של חשבון נפש והרהור, כמו כן תקופה של קורונה ומצב כלכלי לא קל במדינה, וכן לנגד עינינו ההלכה כי בעל דין זכאי לנהל דיון וניהולו בעקרון, כקונספציה, לא יעמוד לחובתו, – ואנו סבורים כי הגם שניתן במובן מסוים להבין לטענותיו הענייניות של העורר הרי ראוי כי יעשה חשבון נפש על טענותיו הלא ענייניות כפי שהביאן בהליך זה ובכלל כך התקפות אישיות לגופם של אנשים, וטענות כי כביכול המשיב מתנכל לו במכוון – טענות שאינן ראויות.

ט. גובה השומה

232. אנו מסבים את תשומת לב המשיב למובן מאליו שע"פ הדין אין סמכות לוועדה להתערב בגובה השומה שהמשיב יקבע לעורר עם דחיית ערעור זה – זה לא בסמכות הוועדה ולא נושא שעומד על סדר היום בפסק דין זה.

233. יחד עם זאת, לאור האמור בפרק ח' לעניין ההוצאות, הרי כוחם של הנימוקים יפה גם לסוגיית פרק זה, תוך שימת דגש למה שתיאר העורר על מצבו הרפואי וכמובן המשיב ישקול את שיקוליו בהתאם לסמכויות שיש לו, לענייני גובה השומה ואולם הוועדה ממליצה שהמשיב יגלה התחשבות בכל הנוגע לקביעת גובה השומה בהתחשב בכל מה שהתעורר בהליך זה וכל זאת כאמור בהתאם למדיניותו, שיקוליו, הבנתו המקצועית וכמובן שהדברים של הוועדה הם למעלה מן הצורך והם בבחינת הוועדה וכמובן כי שיקול הדעת הבלעדי הוא של המשיב בלבד.

234. לכן, אנו ממליצים בלבד שהמשיב יגלה התחשבות בקביעת גובה השומה – אך זו רק המלצה, וכמובן שכאמור שיקול הדעת הבלעדי הינו של המשיב בלבד.

י. סוף דבר

235. לנוכח האמור לעיל, ועם כל ההבנה לעורר, אנו דוחים את הערר על כל חלקיו.

236. בד בבד יצוין כי פסק דין זה נבנה על אדנים משפטיים. לא נעלמו עינינו מהבנה למצבו של העורר, כמו גם נישומים אחרים במצבו וחלילה שלא נמצא עצמנו במצב של "גזירה שאין הציבור יכול לעמוד בה".

237. וועדה נכבדה זו אינה מתעלמת מהקשיים הרבים בעבודה מסוג זה של העורר, בתנאי שוק קשים, בלחץ לקוחות, בחום גבוה של מאפיייה - כאמור הוועדה אינה מחליפה את שיקול דעתה בשיקול דעת פקיד השומה אך קוראת למשיב לבחון לשיקול לדון בנושא הסדרת כללים ובכלל כך לפי שיקול דעתו הבלעדי בענייני הקלה מסודרת, לפי הנהלים, לעורר ולסוחרים בשווקים, ככל שימצא לנכון במידה ויש צורך בכך.

238. מאחלים למתדיינים ולבאי כוחם בשורות טובות לעם ישראל, בריאות נראות איתנות ונפעל במצפוניות ברצינות, במצוינות וציונות ונגיע בע"ה אל חוף מבטחים תודה על תשומת הלב.

ניתן ביום 31.8.2020.

(-) חבר

(-) חבר

(-) יו"ר