

ערעור אזרחי מס' 497/89

א

עמירם אמיתי

נגד

ב

פקיד שומה תל-אביב 1

וערעור שכנגד

בבית המשפט העליון בשבתו כבית-משפט לערעורים אזרחיים

[25.10.93]

ג

לפני הנשיא מ' שמגר והשופטים א' גולדברג, מ' חשין

ד

פקודת מס הכנסה [נוסח חדש], נ"ח 120, סעיפים 17(11)(ב), 33(א), 33(ג), 33(ד), 121(ב), 130(א), 130(ב), 145(א)(1) - הוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות) (מס' 2), תשל"ג-1973, ק"ת 626, סעיפים 1 (המונחים "פעולה", "תעוד פנים", "תקבול"), 7(ב), 17(א) - הוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות) (מס' 2) (תיקון מס' 2), תשנ"א-1991, ק"ת 616 - הוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות) (מס' 2) (תיקון), תש"ן-1989, ק"ת 139.

ה

המשיב פסל את ספריו של המערער עקב כך שנמצאו בקופה ארבעה שיקים שהסכומים הרשומים בהם לא תאמו את הסכומים שהופיעו בסרט הרישום של הקופה. האי-התאמה נובעת מכך שהשיקים כללו תשר למלצרים, אשר לא נרשם בספרים עקב העברתו על-ידי המערער למלצרים. בית המשפט המחוזי אישר את הפסילה. בית המשפט קבע כי המערער לא ערך רשימת שיקים עם הסיכום היומי, כפי שהיה עליו לעשות, ויש בכך "פגם טכני". מכאן הערעור והערעור שכנגד שנסכו על השאלות אם היה על המערער לרשום בספרים את סכומי השיקים הכוללים את התשר ואם היה מקום להערתו של בית המשפט כי היה פגם טכני באי-עריכת רשימת שיקים.

ו

בית המשפט העליון פסק:

ז

- א. (1) (בעקבות נ"א 476/87): כאשר ניתן להפריד בין אמצעי התשלום בעבור הארוחה לבין סכום התשר (למשל, כאשר סכום התשר ניתן במוזמן וסכום הארוחה שולם בשיק), כי אז בעל המסעדה אינו מקבל את התשר עבור המלצר, אלא כל אחד מהם מקבל במישרין תקבול נפרד. לעומת זאת, כאשר אמצעי התשלום הוא אחד, וכוללים בו שני תשלומים, כי אז מקבל בעל המסעדה את שניהם, והמלצר נושא בו בסכום התשר (390-1).
- (2) ההלכה שנקבעה בנ"א 476/87 (1) אין עניינה בלוח ומנים - אם התשר מוצא מן הקופה מיד עם התשלום או אם נותן בעל העסק את התשר בידו של המלצר כסופו של יום העבודה - אלא בשאלה אם בפועל נכנס התשר לקופה. אם כך אירע - חלה חובת הרישום (391-ד-ה).

השופט מ' חשין

- ב. (1) בית-משפט שהסכים להחליטו של פקיד השומה כי יש לפסול ספרי חשבונות של נישום, רשאי להעיר על טוגה של הפסילה ועל המסקנות העשויות להידרש ממנה (393 א-ב).
- (2) אם ראוי המערער כי ספרי החשבונות שלו ייפסלו – אך משום שלא נשמע להוראות שחייבוהו – אין כל טעם טוב שבית-משפט לא יעיר על סוג הפסילה, לאמור, כי לא הוכח שבשלה בו כוונה להונות את רשויות המס (393 ד-ה).
- ג. (1) תום-לב והיעדר כוונה להעלים תקבולים, כשהם לעצמם, אין בהם למנוע פסילתם של ספרים, אם אלה התנהלו שלא בהתאם להוראות. הוא הדין בהיעדר ידיעת החוק, או בטעות בחוק (393 ה).
- (2) פסילת ספרי החשבונות תגרור בעקבותיה בכל מקרה סנקציות אלו ואחרות שתוטלנה על המערער; למשל: לא יותר למשיב לנכות הוצאותיו בקשר להכנת הדו"ח (סעיף 17(11)ב) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש]: לא יותר לו קיזוז הפסדים משנים קודמות כנגד הכנסתו באותה שנת מס (סעיף 33(ב) לפקודה), ועוד סנקציות כיוצא באלו (למשל, הוראות סעיפים 33(א), (ג), (ד) ר-121(ב) לפקודה (393 ה-ו).

פסקי-דין של בית המשפט העליון שאוזכרו:

- [1] ע"א 476/87 ספארי הולדינגס בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב 1, פ"ד מד (4) 780.
- [2] ע"א 252/83 פקיד השומה פתח-תקוה נ' גואטה, פ"ד לח (4) 474.
- [3] ע"א 25/81 קפה "נאווה" שותפות רשומה נ' פקיד השומה ירושלים, פ"ד לו (3) 818.
- [4] ע"א 166/83 פקיד השומה פתח-תקוה נ' ח' מרידור ואח', פ"ד לט (4) 78.

פסקי-דין של בתי המשפט המחוזיים שאוזכרו:

- [5] עמ"ה (ת"א) 300/86 פונדק ארוחות בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1, פד"א יד 93.

הערות:

לנפקות של היעדר כוונה להעלמת תקבול לעניין פסילת פנקסיו של הנישום ראה ע"א 251/86 י גורביץ בע"מ נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד מב (3) 221.

ערעור וערעור שכנגד על פסקי-דינו של בית המשפט המחוזי בתל-אביב יפו (השופט א' הגין) מיום 2.8.89 בעמ"ה 11/87. הערעורים נדחו.

ג' רוזנבלום – בשם המערער (המשיב בערעור שכנגד):  
א' קורן, סגן בכיר לפרקליט המדינה – בשם המשיב (המערער בערעור שכנגד).

## פסק-דין

השופט מ' חשין: כסמכותו בסעיף 145(א)ב(1) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (הפקודה) החליט פקיד השומה לפסול את ספרי החשבונות של המערער לשנת המס 1986. בית המשפט המחוזי, מפי כבוד השופט א' הגין, החליט לאשר את הפסילה – אם כי לא מטעמו של פקיד

השופט מ' חשין

השומה – ועל פסק־דין זה הערעורים שלפנינו: ערעורו של הנישום־המערער מזה, וערעור שכנגד של פקיד השומה מזה.

א

עיקרי העובדות שלעניין ופסק־דינו של בית המשפט המחוזי

2. (א) המערער שלפנינו, עמירם אמיתי (אמיתי), מנהל מסבאה ("פאב") בתל-אביב. ביום 1.12.86 ערכו רשויות מס הכנסה ביקורת במקום העסק, ובמהלכה נבדקה הקופה הרושמת שבה מתנהל רישום התקבולים של העסק. בדיקה זו העלתה שני מימצאים: האחד, נמצא חסר של 20 ש"ח בקופה הרושמת לעומת הסכום שנרשם בה, והשני, נמצאו בקופה ארבעה שיקים (בסכום כולל של 289 ש"ח) שהסכומים הרשומים בהם לא תאמו את הסכומים שהופיעו בסרט הרישום של הקופה. על חסר 20 הש"ח אומר בית המשפט קמא כי "ספק אם אכן היה הפרש כזה", ועליכן לא עוד נחזור אליו. עיקר הוא בשיקים שלא נרשמו בקופה בסכומים הנקובים בהם, ובהם נעסוק.

ב

(ב) אשתו של אמיתי הייתה נוכחת בעת הביקורת ותגובתה הייתה זו:

"זהו הוא כסף של צ'קים שנותרו את הסכום שאמורים אנו לקבל + טיפים למלצריות, את הטיפים למלצריות אנו לא נוגעים כי זה הכסף שלהן".

ג

לשון אחר: השיקים שנמצאו בקופה כוללים בגופם, בה בעת, הן תקבולים של העסק הן תשר למלצריות, ובסרט הקופה הרושמת נרשם רק התקבול בלבד, לאמור: סכומי השיקים למעט התשר למלצריות.

ד

בצד רישום זה מעירים המבקרים כך:

"יש לציין שהסכומים הרשומים בצ'קים, קרובים לסכומים שרשומים בסרט הקופה. נמצאו 2 צ'קים שהיו מתאימים בול".

ה

בבית המשפט הוסיפה אשת המערער והעידה כך (בעמ' 8 לפרוטוקול):

"אדם גומר ארוחה. מבקש חשבון. הלקוח משלם למלצרית. הלקוח שצריך לשלם 90 ש"ח, נתן במזומן 100 ש"ח, אני רושמת 90 ש"ח ונותנת 10 עודף תורה. בצ'ק הפרוצדורה זהה... 4 הצ'קים האלה דינם כדין ה-100 ש"ח שדיברנו עליהם. כנראה שהתקבל סכום גבוה יותר ע"מ לקבל עודף. החזרתי עם המלצרית את העודף. אם שולם לי ישירות, ונותן לי שטר או צ'ק בסכום גבוה יותר, אני רושמת את סכום התקבול, ונותנת לו העודף. אם הלקוח משאיר את העודף, אני נותנת את הכסף למלצרית. תמיד ישנה התאמה בקופה".

ז

אעיר כבר מעתה ואומר: בית המשפט קמא רואה בעדות אשת המערער בבית המשפט "גירסה קצת שונה" מגירסתה בעת הביקורת. באת-כוח המדינה, מצדה, רואה באלו "שתי גירסות שונות" – לדעתה, זו שבבית המשפט הינה גירסה "מתאימה" ונוחה יותר לחזור שהפיץ

השופט מ' חשין

המשנה לנציב מס הכנסה – ובקשתה היא כי נעדיף את "הגירסה המקורית הספונטנית" ולא את הגירסה בבית המשפט, שהיא גירסת "שיפור עמדות", כלשונה. דעתי היא, שאין בדברי אשת המערער כל חילופי גירסאות: שני התיאורים עולים בקנה אחד זה עם זה ומשלימים הם האחד את רעהו.

א

(ג) על יסוד מימצאי הבדיקה החליט פקיד השומה לפסול את ספרי החשבונות של אמיתי לשנת המס 1986, וכך אמר בהודעה שהגיש לבית המשפט לפירוש נימוקי ההחלטה:

"2. המערער חייב בנהול פנקסי חשבונות לפי הוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות) מס' 2 תשל"ג-1973.

ב

על פי הנ"ל חייב המערער לרשום את התקבולים בסרט קופה רושמת מיד עם קבלתם.

3. ביום 1.12.86 נערכה ע"י המשיב ביקורת במקום העסק של המערער, אשר העלתה כי המערער לא רשם תקבולים (4 שיקים) בסך 299. ש"ח, מיד עם קבלתם וזאת בניגוד להוראות.

ג

4. המשיב לא שוכנע כי היתה סיבה מספקת לאי רישום השיקים בסרט הקופה, הנמצא בעסק.

5. אי-לכך ראה המשיב את פנקסי המערער כבלתי קבילים והודיעו על כך".

ד

3. (א) חילוקי הדעות בבית המשפט המחוזי נסבו סביב אותם ארבעה שיקים, שלא נרשמו בקופה הרושמת כערכם על פניהם: אמיתי טען כי השיקים – כל אחד מהם – כללו אף תשר עבור המלצריות; בקופה הרושמת נרשם אך סכום התקבול "נטו" של העסק – לאמור, סכום השיק למעט התשר הכלול בו; ועל-כן נהג כהלכה וכדין ברושמו בקופה את הכנסתו הוא בלבד. מנגד טען פקיד השומה כי אמיתי חייב היה לרשום את הסכום הכולל של השיק, אשר-על-כן ברושמו את שרשם לא מילא את חובתו כנדרש.

ה

(ב) בית המשפט קמא אמר בפסק-דינו כי נכון הוא להניח שסכומי ה"נטו" של השיקים אכן נרשמו בקופה הרושמת – כך כגירסת אמיתי – ועל חילוקי הדעות בין בעלי הדין אומר הוא, בין שאר דבריו:

ו

"אין כל דבר בחוק האוסר על נישום לקבל שיק בסכום העודף על המגיע ולהחזיר את העודף במזומן, ממש כפי שנעשה בתשלומים על דרך מזומן. והחובה של הנישום לנהל מערכת פנקסים קבילה לא רק שאיננה צריכה למנוע זאת אלא, אם פעולות כאלה מקלות על ניהול העסק על-ידי הנישום, לאפשר זאת..."

ז

באמירתו זו דחה בית המשפט קמא את נימוקו של פקיד השומה לפסילת ספרי החשבונות של אמיתי.

השופט מ' חשין

א (ג) הגם שראה לדחות את נימוקו של פקיד השומה לפסילת הספרים, נמצא לו לבית המשפט קמא שראויים הם ספרי החשבונות כי ייפסלו מטעם אחר. וזה הטעם: בהתאם להוראת סעיף 7(ב) להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות) (מס' 2), תשל"ג-1973 – כניסותן בעת הביקורת (ראה כיום הוראות סעיף 7(ג) בנוסחן בהוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות) (מס' 2) (תיקון מס' 2), תשנ"א-1991) – אמור היה בעל עסק לערוך עם הסיכום היומי רשימת שיקים שקבלתם נכללה בסרט, בציון פרטים לזיהויים כגון מספר השיק והבנק שעליו נמשך. והנה, כך קובע בית המשפט קמא (בעמ' 4 לפסק הדין):

ב "מעדותם של המערער ואשתו הסתבר כי הם לא נהגו לערוך רשימת שיקים כזו. ובהעדר רשימה כזו תסוכל המטרה שלמענה נקבעו הוראות ניהול ספרים היינו, יכולת גילוי כל דבר מהספרים עצמם ללא צורך בהסברים נלווים".

ג על יסוד נימוק זה, כך סבר בית המשפט קמא, אין לקבל את ספרי אמיתי כקבילים, ועל-כך ראה לאשר את החלטת הפסילה של פקיד השומה (אם כי לא מטעמו). על החלטה זו מערער אמיתי.

ד (ד) ואולם בית המשפט קמא אינו חותם בזאת את דבריו, ובסוף פסק-דינו רואה הוא להעיר על איפיונה של פסילת ספרים מחמת אי-רישום שיקים בסוף היום כ"פגם טכני". על הערה זו האחרונה מערער פקיד השומה, והרי לפנינו ערעורים מזה ומזה.

ה נימוקו של בית המשפט קמא לפסילת הספרים אינו עומד בפני הביקורת

ו 4. נקדים ונאמר, כי בהחליטו לפסול את ספרי החשבונות של אמיתי – ומנימוקו – נקלע בית המשפט קמא לכלל טעות. אכן, חובתו של אמיתי הייתה כדבר בית המשפט – לערוך בסוף כל יום רישום מסודר של כל השיקים שנתקבלו – אלא שלא מצאנו כי הזוג אמיתי לא מילא חובתו זו: נהפוך הוא. שני בני הזוג העידו לפני בית המשפט, ומעדותם – אשר לא נסתרה – עולה מפורשות כי אכן מילאו את חובתם. כך, למשל, העיד מר אמיתי (בעמ' 9 לפרוטוקול) כי "אנו עושים רישום של כל הצ'קים בסוף היום", וכך העידה אף גב' אמיתי (בעמ' 8 לפרוטוקול):

ז "אני שמה את החותמת על הצ'קים שלא נרשמו על שמנו רק בסוף היום. אני לא שוכחת אף פעם לשים את החותמת. כל יום מופקדים הצ'קים בבנק".

ח 5. משנפלה הנמקתו זו של בית המשפט קמא לפסילת ספרי החשבונות, צצה ועולה מאליה פסילת הספרים כהנמקתו של פקיד השומה: רישום "נטו" ורישום "ברוטו" של שיקים. ואמנם, בשאלה זו טענו הצדדים שלפנינו, ולדיון בה נפנה עתה.

ט המסגרת הנורמטיבית של זילוקי הדעות

י 6. (א) תחילת הדברים היא בהוראות סעיף 130(א) לפקודה, ולפיה מוסמך נציב מס הכנסה להורות על ניהול פנקסי חשבונות של הכנסות מעסק, ולהוסיף ולקבוע באותן הוראות כללים לשיטת ניהול הפנקסים. בתוקף סמכותו זו הורה הנציב את הוראות מס הכנסה (ניהול

השופט מ' חשין

פנקסי חשבונות) (מס' 2) (להלן – הוראות מס הכנסה), ובהן קבע חובותיו של נישום המנהל עסק. הוראות אלו חלות על אמיתי.

א (ב) ומה דינו של מי שאינו ממלא אחרי הוראות הנציב? על כך קובע סעיף 145ב(א)(1) לפקודה, וזו לשונו:

ב "פסילת ספרים  
בשל אי רישום  
תקבולים או  
אי ניהול  
קופה רושמת

145ב. (א) (1) נישום הרושם תקבוליו בסרט קופה רושמת, שובר קבלה, חשבונית, ספר פדיון יומי או תעוד אחר שהוא חייב לנהל על פי הוראות הנציב מכוח 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; על החלטתו של פקיד השומה ניתן לערער כאילו היתה צולפי סעיף 152(ב), ובלבד שהמועד להגשת הערעור יהיה 60 יום;

.....

ד הוראה זו אף היא חלה על אמיתי, והרי מפנה היא אל הוראות מס הכנסה ואל החובה למלא אחריהן. כך אף לשונו של סעיף 130(ב) לפקודה, הקובע וזו לשונו:

ד "סמכות לחייב  
בניהול פנקסים

130. (א) .....  
(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."

ה המעניין ייתן דעתו על ההבדלים בין הוראת סעיף 145ב(א)(1) לבין הוראת סעיף 130(ב), אך הואיל ובנושא זה לא קראנו טענות, נרכזו דברינו בהוראת סעיף 145ב(א)(1), והיא ההוראה שבאייכוח בעלי הדין העסיקו עצמם בה.

ו 7. טוען פקיד השומה כי אמיתי לא מילא אחרי הוראות מס הכנסה, ומכאן שדין ספריו פסילה. ובמה חטא אמיתי, אלא בכך שרשם את השיקים אך ב"נטו" שבהם, בעוד שהוראות מס הכנסה חייבו אותו לרושםם ב"ברוטו".

ז לעניין זה מחובתנו לתת דעתנו לציוויים אלה שבהוראות מס הכנסה: הוראת סעיף 17(א) להוראות קובעת כי:

"תעוד פנים על תקבול... ייערך סמוך לביצוע הפעולה..."

ו"תקבול" הוא (כהגדרתו בסעיף 1 להוראות מס הכנסה):

א "תקבול" – כל סכום במזומן, בשטר, או בשיק שהתאריך הנקוב בו מאוחר מתאריך קבלתו, שקיבל הנישום, במישרין או בעקיפין, במהלך עסקו".

ב בהתאם לסעיף 1 להוראות, "תעוד פנים" הוא "רישום בגין פעולה שנעשה על-ידי הנישום או מטעמו", ו"פעולה" היא: "כל פעולה המשפיעה על הרכוש, על ההון, על ההתחייבויות או על התוצאה העסקית של עסקו של הנישום, לרבות תקבול, מכירה או מתן שירות, משלוח טובין והובלת טובין".

ג 8. הגיבור הראשי הוא ה"תקבול": עליו חלה חובת הרישום, והוא שיכריע בעניין שלפנינו. מה הוא אפוא ה"תקבול" באותם שיקים נושא הדיון: האם ה"תקבול" הוא ה"נטו" שבהם – לאמור, אותו חלק בהם שנועד לכיסו של בעל העסק: או שמא נאמר ה"תקבול" הוא ה"ברוטו", לאמור, כולל הוא אף אותו חלק בשיקים שלא ניתן לבעל העסק אלא ניתן למלצר כתשר, ובעל העסק אמור לשמש בו אך כתחנת מעבר? על-פי גירסה זו האחרונה, חייב בעל העסק לרשום בקופה הרושמת את סכום השיק במלואו, הגם שרק חלקו נועד לכיסו ועל-אף שהחלק האחר שבו אמור הוא ליתן למלצר.

ד 9. ניתנת אמת להיאמר, כי דבר החוק אינו תד-משמעי בעיניי, ולו הרשות כידי הייתי מוסיף ומתעמק בשאלה. ואולם לא כך פני הדברים, והרי כיום אין אנו עוד מחליקים על לוח חלק. יתד ניתנה לנו להיאחו בה, והיא בהלכה שנקבעה בבית המשפט העליון זה לא מכבר, בע"א 476/87 ספארי הולדינגס בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1 (להלן – פרשת ספארי הולדינגס [1]), עד שיצאה הלכה מלפני בית המשפט העליון, נעו-נדו בתי המשפט המחוזיים בין פתרון לפתרון – מענה עקבי ואחיד לא נמצא להם – וערפל רבץ על הסוגיה. והנה, בפרשת ספארי הולדינגס [1] נחעזרה אותה שאלה עצמה שהועלתה בענייננו, ולאחר דיון בהיבטיה השונים, מכאן ומכאן: סקירת הפסיקה שלעניין, לרבות שקלא וטריא כך וכך: ובעקבות קביעת משקלם של השיקולים המושכים מזה ומזה, מוצאים אנו את הנשיא שנגר אומר דברי סיכום והכרעה אלה, בעמ' 785:

ז "סכומי התשר, אשר משתלמים באמצעי תשלום אחד יחד עם הארוחה, מתקבלים על-ידי בעל המסעדה, והוא מוסר לאחר מכן למלצר את חלקו. כאשר ניתן להפריד בין אמצעי התשלום עבור הארוחה לבין סכום התשר (למשל, כאשר סכום התשר ניתן במזומן וסכום הארוחה שולם בשיק), כי אז בעל המסעדה אינו מקבל את התשר עבור המלצר, אלא כל אחד מהם מקבל במישרין תקבול נפרד. לעומת זאת, כאשר אמצעי התשלום הוא אחד, וכלולים בו שני תשלומים, כי אז מקבל בעל המסעדה את שניהם והמלצר נושה בו בסכום התשר. זאת באשר ליסוד התקבלות התשלום. אשר לדרישה, כי הסכום יתקבל במהלך העסק, זו, כמוכח, מתקיימת, שכן מדובר בתשלום אשר חוזר על עצמו ומהווה, למעשה, חלק משיטת ההפעלה של המסעדה".

השופט מ' חשין

הנהיגה התשובה לשאלתנו, והיא המונחת לפנינו: אמיתי חייב היה לרשום בקופה הרושמת את סכומי השיקים במלואם, ואת חלק התשר שבהם חייב היה להעביר לאחר מכן למלצר (וכמסתבר, לרושמו כהוצאות). פסק הדין בענייננו ניתן ביום 31.7.89, ואילו פסק הדין בפרשת ספארי הולדינגס [1] ניתן כשנה לאחריו, ביום 12.11.90. לו ידע בית המשפט קמא את שיודעים אנו כיום, קרוב להניח שהיה הולך בעקבות הלכה זו שנקבעה. משלא ידע על דבר ההלכה, האם ניתן – בדיעבד – להבדיל בין ענייננו לבין פרשת ספארי הולדינגס [1]?

10. בא"כוחו של אמיתי, עורך־דין גדעון רוזנבלום, יודע כמובן על הלכת ספארי הולדינגס [1], אך לטענתו נבדל ענייננו מהעניין שנדון באותה פרשה, שבענייננו לא נתקיים כלל "יסוד התקבלות התשלום" (כלשונו של הנשיא שמגר). בפרשת ספארי הולדינגס [1], כך טוען עו"ד רוזנבלום, דיבר בית המשפט במערכת עובדות שבה (כלשון הנשיא שמגר) "סכומי התשר... מתקבלים עליידי בעל המסעדה, והוא מוסר לאחר מכן למלצר את חלקו" (שם). ואילו בענייננו, כך מוסיף הוא וטוען: "...בעל המסעדה מעביר למלצר את התשר שהלקוח הותיר לו, מיד עם רישום התקבול... אף כאן כבמקרה ספארי הולדינגס בע"מ, סכום התשר כלל לא הגיע לקופתו של המערער...".

לא אקבל טענה זו. ראשית לכול, העובדות בענייננו אינן דומות בחלקן הרלוואנטי לפרשת ספארי הולדינגס [1]. באותו עניין סעד איש הביקורת את לבו במסעדה, שילם בעבור הארוחה סכום של 12,200 שקלים (ישנים), והוסיף כדמי שירות 1,200 שקלים (ישנים). התשר שולם למלצר במישרין. כך קבע בית המשפט באותו עניין, וסכום זה [1] לא הגיע כלל לקופתה של המערערת" (כלשונו של הנשיא שמגר, בעמ' 786 מול אות השוליים א). בענייננו לא נוכל לומר כך, והרי התשר (כחלק בלתי נפרד מן השיק) הגיע גם־הגיע לקופת העסק. שנית, והוא עיקר: ההלכה שנקבעה בפרשת ספארי הולדינגס [1] אין עניינה בלוח זמנים – אם התשר מוצא מן הקופה מיד עם התשלום או אם נותן בעל העסק את התשר בידו של המלצר בסופו של יום העבודה – אלא בשאלה אם בפועל נכנס התשר לקופה. אם כך אירע, חלה חובת רישום, ואיך ידענו. כך היה בענייננו – שהרי השיק שכלל את דמי הארוחה ואת התשר היה אחד ויחיד – ובזאת נבדלנו מפרשת ספארי הולדינגס [1].

11. המסקנה הנדרשת הינה אפוא זו, שהואיל והשיקים היוו אמצעי תשלום אחד – הן בעבור הארוחה (או השתייה) הן בעבור התשר – חייב היה אמיתי לרושםם כמות שהם, ולא הותר לו לרושםם אך בסכום ה"נטו" שבהם. אכן, הקופה הייתה מאוזנת (למעט אותם 20 ש"ח שבית המשפט קמא אמר להתעלם מהם), אך בכך בלבד אין כדי להועיל לאמיתי, והרי מחובתנו לעסוק בעיקרון שיחול על הכול. אף הצדק מעשי יימצא לחובה זו המוטלת על בעלי מסעדות (ומסבאות), וכלשונו של המשנה לנציב מס הכנסה, מר אברהם צרפתי (בעמ' 5–6 לפרוטוקול):

"לגבי מסעדה עם התשר. אם נוהגים בשיטה שהצ'ק כולל גם תשר, מראש יש אי התאמה. אני לא יודע אם ההפרש שבעל המסעדה אומר לי שהוא תשר, הוא באמת תשר, אני גם לא יודע אם הוא יעביר את כל הסכום למלצר. במכולת הוא נותן את



השופט מ' חשין

העודף מיידית. ההתאמה במסעדה נעשה ע"י התשר, ובעל המסעדה יכול על כל הפרש להכריז עליו שהוא תשר. אף אחד לא מבטיח לנו שסכום זה באמת ישולם, ואם ישולם מתי ישולם...".

א

12. נדע עם זאת, שהקושיות לא נתיישבו כולן. נניח, למשל, שמחיר הסעודה הוא 90 ש"ח והלקוח מבקש לתשור למלצר 10 ש"ח. נוסיף עתה ונניח שהלקוח כותב שיק "לעצמי" (או לפקודת בעל העסק) על סך 100 ש"ח: מבקש הוא לקבל – ומקבל – תמורתו 100 ש"ח במזומן (דהיינו: הלקוח "פורט" שיק על סך 100 ש"ח); ומאלה מפריש הוא לבעל העסק 90 ש"ח, ולמלצר – במישרין – 10 ש"ח. פעילות זו אפשר שתהיה כך או בדרך "מקוצרת" כלשהי. ניתן לטעון במערכת עובדות מעין זו, כי השיק על סך 100 הש"ח אינו "תקבול" בידי בעל העסק, וכדוגמה זו שהבאנו אפוא לא ייאלץ בעל העסק לרשום כ"תקבול" אלא 90 ש"ח בלבד. ומה בין מקרה זה לבין מקרים אחרים שדיברנו בהם? אכן, דומה כי הקושיות לא נתיישבו כולן.

ב

ג

13. כללם של דברים: פקיד השומה פעל בסמכות באומרו לפסול את ספריי החשבונות של אמיתי, ואני מציע כי נדחה את ערעורו של אמיתי ונאשר את פסק-דינו של בית המשפט קמא (הגם שלא מטעמו).

ד

אשר לערעור שכנגד – הורה על הטנע לפטילתם של ספרים

14. בית המשפט קמא דחה את ערעורו של אמיתי על פסילת ספריו. טעמו להחלטתו היה במחדלו של אמיתי, כך קבע בית המשפט, לערוך רשימת שיקים מדי יום ביומו. בבקשו לאפיין פסילת הספרים מטעם זה שקבע, הוסיף בית המשפט קמא ואמר בסוף פסק-דינו:

ה

"לדעתי יש... להבחין בין ספרים בלתי-קבילים מחמת אי-רישום תקבול לבין ספרים שהם בלתי-קבילים מחמת פגם טכני שזוה. נראה לי כי פסילה טכנית מעין זו אינה צריכה לגרור אחריה את חוסר האמון אשר מלווה בדרך כלל ספרים בלתי-קבילים שנפסלו מחמת העלמת הכנסה".

ו

על הערת הסתייגות זו קובל פקיד השומה מרה, ובקשתו הביא כי נבטלנה. ובלשונה של עו"ד אירית קורן, סגנית לפרקליט המדינה:

ז

"...לאחר שקבע כב' השופט קמא כי הדרך בה ניהל המערער את ספריו מהווה סטייה מהותית מן הדרך הראויה, לא היה מקום, עם כל הכבוד, לקביעתו כי פסילת הספרים לא צריכה לגרור אחריה אותו חוסר אמון המלווה בדרך כלל ספרים בלתי קבילים, שנפסלו מחמת העלמת הכנסה.

יתירה מזו: אין אנו מוצאים, עם כל הכבוד, בסיס לאבחנה שעורך כב' השופט קמא בין ספרים בלתי קבילים מחמת אי רישום תקבולים לבין ספרים בלתי קבילים מחמת פגמים אחרים".

השופט מ' חשין

בקשה זו של פקיד השומה נענתה מעצמה: משבטל ועבר מן העולם טעמו של בית המשפט קמא לפסילת הספרים, הלכה אחריה אף הערת ההסתייגות. עם זאת, שאלה לעצמה היא – ושאלה זו יפה לענייננו אף הוא – אם אין זה ראוי להעיר הערה זו שהעיר בית המשפט קמא.

15. אכן, ספרי החשבונות של אמיתי נמצאו לקויים: וכלשון סעיף 145 ב(א)(1) לפקודה, אמיתי "]] לא רשם בהם תקבול שהיה חייב לרשמו על פי... [ה]הוראות". מטעם זה רואים את פנקסיו כבלתי קבילים, ופקיד השומה רשאי לערוך לו שומה לפי מיטב השפיטה. דומה עם זאת, שיש וראוי להבחין בין פסילה לפסילה, ולא הרי פסילה כהרי פסילה. בית-משפט שהסכים להתלטתו של פקיד השומה כי יש לפסול ספרי חשבונות של נישום, רשאי להעיר על סוגה של הפסילה ועל המסקנות העשויות להידרש ממנה. השווה ע"א 252/83 פקיד השומה פתח-חקה נ' גואטה [2], בעמ' 476 מול אות השוליים א. כך, למשל, בעמ"ה (ת"א) 300/86 פונדק ארוחות בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1 [5] – בעניין דומה לשלנו – העיר כבוד השופט הגין, בסוף פסק-דינו, כי "אני מוצא לנכון להוסיף כי פסילה במסיבות כאלה אינה הופכת בהכרח את הספרים לבלתי אמינים" (שם, בעמ' 94). אני סומך ידדי על דברים אלה.

בסוף-כל-הסופות, ואחרי שנאמר כל שנאמר, נזכור כי ספרי החשבונות של אמיתי נפסלו לא משום שנמצאו בהם פגם או סירכה לעניין הכנסותיו של אמיתי הוא עצמו. אכן, קופת העסק נמצאה מאוזנת, וטעם הפסילה נעוץ, ככל הנראה, בנושא הכנסתם של המלצרים ובאיי-יכולתן של רשויות המס לעקוב באורח יעיל אחרי הכנסתם של אלה אם בעלי עסק ינהגו כמנהג אמיתי (ביני לביני תוקנו ההוראות והוספו אמצעי מעקב לבדיקת הכנסתם של מלצרים ומלצרים: הוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות) (מס' 2) (תיקון), תש"ן-1989). ואם ראוי הוא אמיתי כי ספרי החשבונות שלו ייפסלו – אך משום שלא נשמע להוראות שהיבוחו – אין כל טעם טוב שבית-משפט לא יעיר על סוג הפסילה, לאמור, כי לא הוכח שבשלה בו כוונה להונות את רשויות המס. תום-לב והיעדר כוונה להעלים תקבולים, כשהם לעצמם, אין בהם כדי למנוע פסילתם של ספרים, אם אלה נתנהלו שלא בהתאם להוראות: למשל, ע"א 25/81 קפה "גאווה" שותפות רשומה נ' פקיד השומה ירושלים [3]. בעמ' 821 (מפי הנשיא י' כהן); הוא הדין בהיעדר ידיעת החוק, או בטעות בחוק: ע"א 166/83 פקיד שומה פתח-חקה נ' ח' מרידור ואח' [4]. בעמ' 81 (מפי הנשיא שחגר). ואולם אם כך לעניין פסילתם של ספרי חשבונות, לא כך לעניינים אחרים כשומת הנישום לפי מיטב השפיטה. פסילת ספרי החשבונות תגרור בעקבותיה בכל מקרה סנקציות אלו ואחרות שתוטלנה על אמיתי: למשל: לאמיתי לא יותר לנכות הוצאותיו בקשר להכנת הדו"ח: סעיף 17(11)(ב) לפקודה; לא יותר לו קיזוז הפסדים משנים קודמות כנגד הכנסתו באותה שנת מס: סעיף 33(ב) לפקודה, ועוד סנקציות כיוצא באלו (ראה, למשל, הוראת הסעיפים 33(א), (ג), (ד) ו-121(ב) לפקודה). ואולם בצד כל אלה, לא ידעתי מדוע לא יוכל בית-משפט להעיר את שהעיר.

אחרי כל אלה אומר אני – על יסוד העובדות שהוכחו – כי ספרי החשבונות של אמיתי נפסלו כדת וכדין, ואולם בה בעת אין באותה פסילה כדי להפוך אותם ספרים לבלתי אמינים, כספרי חשבונות של נישום שביקש להעלים הכנסות וגרע שלא כדין רישומים מן הספרים. עניין עניין ונסיבותיו הוא: כך בענייננו, אפשר לא כך בעניינים אחרים.

השופט מ' חשין

16. סוף דבר: אני מציע לחבריי כי נדחה את הערעור ואת הערעור שכנגד, באין צו להוצאות.

א

הנשיא מ' שמגר: אני מסכים.

השופט א' גולדברג: אני מסכים.

ב

הזחלט כאמור בפסק-דינו של השופט חשין.

ניתן היום, י' בחשון תשנ"ד (25.10.93).

ג

ד

ה

ו

ז