



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לערעורים אזרחיים

7 בפברואר 2021

רע"א 49418-12-20 וינברג נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

לפני כבוד השופט ה' קירש

המבקש

ד"ר משה וינברג
ע"י ב"כ עוה"ד איריס ביבי ויהודה יזרעאלי

נגד

המשיב

פקיד שומה תל אביב 3
ע"י ב"כ עו"ד רועי רותם
מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

החלטה

1. המבקש, עו"ד משה וינברג, הגיש ערר לפני ועדה לקבילות פנקסים בהתאם לסעיף 130(ד) לפקודת מס הכנסה.

הערר הוגש כנגד החלטתו של פקיד שומה תל אביב 3 מיום 10.9.2020, לפיה קבע פקיד השומה בהתאם לסעיף 130(ב) לפקודה כי "ספרי החשבונות שניהלת לשנות המס 2015, 2016, 2017 ו-2018 הם בלתי קבילים לצורכי קביעת הכנסתך, וזאת בשל הסטיות והליקויים המהותיים שהתגלו מבדיקתם."

2. בהחלטה מיום 19.10.2020 קבעה הוועדה לקבילות פנקסים מועדים שונים להגשת כתבי טענות, תצהירים וראיות על ידי הצדדים וזאת לקראת שמיעת הערר.

3. ביום 22.11.2020 הגיש פקיד השומה לוועדה "הודעה המפרשת את נימוקי פסילת הספרים" ("ההודעה המפרשת"). במסגרת ההודעה המפרשת טען פקיד השומה, בין היתר, כי:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לערעורים אזרחיים

7 בפברואר 2021

רע"א 49418-12-20 וינברג נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

(א) המבקש ניהל פנקסי חשבונות לפי תוספת י"א להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ג-1973 ("הוראות הניהול") (סעיף 4 להודעה המפרשת);

(ב) היה על המבקש לנהל את פנקסיו לפי תוספת ה' ("בעלי מקצועות חופשיים"), תוספת ד' ("קבלנים") וכן תוספת ט' ("סוחרי מקרקעין ומתווכי מקרקעין") (סעיף 5 להודעה);

(ג) פנקסי המבקש לא נוהלו לפי שיטת החשבונואות הכפולה כנדרש (סעיף 10 להודעה);

(ד) עסקאות חליפין (קומבינציה) לא נרשמו כנדרש (סעיף 11 להודעה).

4. ביום 9.12.2020 הגיש המבקש (שהוא העורר בפני הוועדה לקבילות פנקסים) "בקשה מטעם העורר לפרטים נוספים" ("בקשת הפרטים הנוספים"). לפי בקשת הפרטים הנוספים, התבקשה הוועדה לקבילות פנקסים "להורות למשיב ליתן פרטים נוספים ומפורטים יותר בקשר עם תגובתו, וכן, בהתאם, ליתן ארכה להגשת תצהירים עדויות וראיות מטעם העורר."

בהמשכה של בקשת הפרטים הנוספים פירט המבקש את המידע והפרטים המסוימים החסרים, לטעמו, מההודעה המפרשת שהוגשה על ידי פקיד השומה, והדרושים למבקש לצורך ניהול ההליך, ובפרט לצורך הכנת התצהירים והראיות שיוגשו מטעמו.

5. בהחלטה בת שלושה עמודים מיום 11.12.2020 הוועדה לקבילות פנקסים דחתה את בקשת הפרטים הנוספים והורתה למבקש להגיש את תצהיריו וראיותיו בהתאם להחלטת הוועדה הקודמת מיום 19.10.2020.

בין השאר, בהחלטה מיום 11.12.2020 – שהיא מושא בקשת רשות הערעור המונחת לפניי ("ההחלטה") – קבעה הוועדה כי:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לערעורים אזרחיים

7 בפברואר 2021

רע"א 49418-12-20 וינברג נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

"... המבקש יודע או מוחזק כיודע את התשובות נשוא בקשתו, ובידיו הניירת והמסמכים, וכי אחרי שהמבקש יגיש ראיותיו והמשיב יגיש את ראיותיו, הרי אם תוגש בקשה נוספת כאמור, והמשיב יגיב אודותיה, ובמידה והוועדה תסבור לנכון שיש מקום להענות לבקשה כזו או אחרת, הרי כי אז יוחלט בעניין בישיבה הראשונה. זאת ועוד, אף שמורה למבקש הזכות להעלות את הסוגיות נשוא בקשתו, בחקירות ובשאלות בשלב ההוכחות והחקירה הנגדית ולחקור את המשיב בחקירה נגדית. בנוסף יכול וזכאי המבקש להעלות את עניינים אלו בסיכומיו, ובהנתן כל אלו לא מצאנו לנכון להעתר לבקשה ובכלל כך לא מצאנו ליתן ארכה בשל כך."

(מתוך סעיפים 4, 5 ו-6 להחלטה)

הוועדה המשיכה והטעימה כי:

"זו לא פעם ראשונה שמוגשות בקשות דיוניות שמכבידות בכל עניין ונושא ולמעשה בכל החלטה מעלה המבקש טענה בעלת אופי 'וכחני' וזאת במישרין או עקיפין עם החלטות ההרכב."
(סעיף 13 להחלטה)

6. יוער כי ההחלטה ניתנה מבלי שהוועדה לקבילות פנקסים ביקשה את תגובתו של פקיד השומה לבקשת הפרטים הנוספים.

7. כנגד ההחלטה הנ"ל של הוועדה לקבילות פנקסים בנושא בקשת הפרטים הנוספים הגיש המבקש בקשת רשות ערעור לבית משפט זה. בבקשת רשות הערעור עתר המבקש לביטול ההחלטה הנ"ל ולהחזרת בקשת הפרטים הנוספים "לדיון ענייני בועדה" (סעיף 40 לבר"ע).

8. פקיד השומה מתנגד למתן רשות ערעור. בתשובתו מיום 29.1.2021, מדגיש פקיד השומה שתי נקודות עיקריות:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לערעורים אזרחיים

7 בפברואר 2021

רע"א 20-12-49418 וינברג נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

(א) כי ההחלטה הנדונה היא "בעלת אופי דיוני מובהק", וכי " ... היא ... עוסקת בנושא שמטבעו ובטבורו קשור לסמכויות הערכאה הדיונית שאין לערכאת הערעור להתערב בה, אלא במקרים חריגים בלבד שענייננו אינו נמנה עליהם" (מתוך סעיף 18 לתשובת פקיד השומה);

(ב) כי " ... המבקש לא הציג ראיה לכך שההחלטה יוצרת עיוות דין ... חזקה שהמבקש מכיר ויודע מה הן עסקאות הנדל"ן שביצע בשנות המס בהן נפסלו הספרים, ושבידו מלוא המסמכים הנוגעים לכך."

9. יצויין כי תצהירי המבקש במסגרת הערר כבר הוגשו לוועדה לקבילות פנקסים (בעקבות סירובה להאריך את המועד להגשתם).

10. לאחר שקילת הדברים (לרבות תגובתו של המבקש מיום 4.2.2021) הגעתי למסקנה כי יש לדחות את בקשת רשות הערעור, וזאת בכפוף לאמור בסעיף 30 להלן.

11. מודגש כי אין באמור כאן כל הבעת דעה לגבי סוגיית פסילת הספרים לגוף העניין.

12. לצורך הנמקת החלטתי זו, אזכיר מספר יסודות בתחום ניהול פנקסי חשבונות.

ראשית, סעיף 130(א) לפקודת מס הכנסה מסמך את מנהל רשות המסים " ... 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..."

שנית, מכוח הסמכות לפי סעיף 130(א) לפקודה, נקבעו הוראות הניהול הנ"ל כחקיקת משנה.

שלישית, ככלל הוראות הניהול מורכבות מארבעה נושאים:





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לערעורים אזרחיים

7 בפברואר 2021

רע"א 49418-12-20 וינברג נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

- (א) עצם החיוב לנהל מערכת חשבונות וכן פטורים מחיוב זה (פרק א');
(ב) תיאור סוגי ספרי החשבונות השונים וסוגי התיעוד השונים (פרקים ב' ו-ג');
(ג) הוראות הקובעות איזה סוגי פנקסי חשבונות ינוהלו על ידי העוסקים בכל ענף וענף מענפי המשק השונים (תוספת א' עד תוספת ט"ז);
(ד) הוראות כיצד ומתי יש לרשום פעולות מסחריות שונות בתיעוד ובמערכת החשבונות (פרק ד').

13. עוד נזכיר כי סעיף 2 להוראות הנ"ל (המצוי בפרק א') מורה כדלקמן:

"(א) נישום חייב לנהל מערכת חשבונות לפי התוספת בהוראות אלה

החלה עליו, ובהתאם לאמור בהוראות אלה; ...

(ב) נישום שבשל חלקים שונים של עסקו חלות עליו תוספות שונות

להוראות אלה חייב לנהל מערכת חשבונות לפי התוספת

המתייחסת לחלק שהוא עיקר עסקו בתיאומים סבירים בנסיבות

אותו עסק בהתחשב בתוספות האחרות החלות עליו."

14. נמצא כי על מנת לקבוע איזו תוספת להוראות הניהול חלה על נישום פלוני, ראשית יש

צורך **לאפיין** את פעילותו הכלכלית לפי מהותה. משנבחרה התוספת שחלה על ענף פעילות

זה, אותה תוספת תקבע איזה סוגים של פנקסי חשבונות ותיעוד על הנישום לנהל.

15. נוסף כי לאי קבילות פנקסים עשויות להיות השלכות רבות ומהותיות ביישום הוראות

הפקודה לגבי אותו נישום, ובין היתר בנושא ניכוי הוצאות, קיזוז הפסדים ושיעור המס

החל.

16. כאן, סבר פקיד השומה כי פעילותו הכלכלית של המבקש הצריכה ניהול פנקסים כקבוע

בתוספות ד', ה' ו-ט'. משמצא פקיד השומה כי המבקש לא ניהל את כל סוגי הפנקסים



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לערעורים אזרחיים

7 בפברואר 2021

רע"א 49418-12-20 וינברג נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

והתיעוד הנדרשים לפי אותן תוספות, קבע כי ספרי החשבונות של המבקש "הם בלתי קבילים לצורכי קביעת הכנסת[ו]".

17. הודעת הפסילה שהוציא פקיד השומה ביום 10.9.2020 נפתחת במילים אלה:

"מהנתונים עולה כי בהתאם לפעילותך העסקית במסחר זכויות בניה [כך במקור], עבודות בניה, ועריכת דין ובהתאם למחזורי עסקך, עפ"י הוראות [הניהול]... היית חייב לנהל את מערכת חשבונות כמתחייב עפ"י [תוספת ה' וגם תוספות ד' ו-ט']".

18. המבקש, כאמור, ביקש לקבל לידיו – לפני שיידרש להגיש תצהירים וראיות – "פרטים נוספים ומפורטים יותר". הוועדה לקבילות פנקסים לא שעתה לבקשה זו, ופקיד השומה (בהליך דנן) מכנה החלטה זו "החלטה דיונית מובהקת" שאין בסיס להתערב בה.

19. פעולת הוועדה לקבילות פנקסים וסמכויותיה מוסדרות בתקנות מס הכנסה ומס ערך מוסף (סדרי הדין בפני הוועדה לקבילות פנקסים), התשל"ח-1978 ("תקנות הוועדה"). ואכן, על פי תקנה 10 לתקנות הוועדה, "בכל ענין של סדר הדין שאין עליו הוראה בחיקוק, תנהג ועדת הערר בדרך הנראית לה טובה ביותר לעשיית צדק."

לצד זה, מורה תקנה 22(א) לתקנות הוועדה כי "הוועדה רשאית, בכל שלב, לדרוש מהעורר או מהמשיב, לפי הענין, מסירת פרטים נוספים ומפורטים יותר לעובדות או לנימוקים שפורטו בכתב הערר או בנימוקי המשיב, או לנימוקים הנוספים לפי תקנה 21". ללמדך כי ייתכנו מקרים בהם נימוקי המשיב יהיו טעוני הבהרה והשלמה.

20. דומה כי במקרה הנוכחי לא היה מקום לחלקים מבקשת הפרטים הנוספים. במה הדברים אמורים?



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לערעורים אזרחיים

7 בפברואר 2021

רע"א 49418-12-20 וינברג נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

כמוסבר, כל תוספת ותוספת להוראות הניהול מונה מערכת ספרי החשבונות הנדרשת מכל נישום העוסק בענף המדובר.

כל תוספת מתארת **תבנית** של מערכת ספרים, המותאמת לפעילות הכלכלית המאפיינת את אותו ענף. עצם הדרישה לנהל ספר חשבונות או תיעוד מסוים, איננה מותנית בהוכחה מצד מנהל רשות המסים, a priori, כי נישום פלוני אכן יבצע בפועל פעולה כלכלית שחובה לרושמה באותו ספר או תיעוד. קודם קיימת לכאורה חובת ניהול הספר – בשל האופי הכללי של הפעילות בענף הנדון – ואם וכאשר תבוצע פעולה טעונת רישום אזי היא תירשם בספר או בתיעוד המתאים. מאידך, הדרך פתוחה בפני הנישום להראות (בדיעבד) כי תיעוד או רישום מסוים לא היה רלבנטי לגביו לנוכח תוכן הפעילות שהתבצעה בפועל.

21. על כן, לטעמי, ספק אם היה מקום מלכתחילה לבקשות המופיעות בכל הפסקאות של **סעיף קטן 5(ח)** לבקשת הפרטים הנוספים. למשל, סעיף 3 לתוספת ד' מחייב ניהול רישום עבודה המבוצעת באמצעות "**ציווד מכני הנדסי**" ואילו במסגרת סעיף 5(ח) לבקשת הפרטים הנוספים, מקשה המבקש ושואל "**באיזה ציווד מכני הנדסי מדובר**". והנה דוגמה נוספת: סעיף 2(ב) לתוספת ט' מחייב רישומים לגבי חייבים וזכאים והמבקש דורש לדעת "**באילו חייבים וזכאים מדובר**".

אולם כאמור, קביעת פקיד השומה בדבר אי קבילות הספרים (בין אם קביעה זו נכונה או בלתי נכונה) נוגעת **לעצם מתכונת מערכת הספרים** הנדרשת בהתאם לאופי הפעילות הנטען, ולא לאי רישום של אירוע או פרט זה או אחר (לעניין פסילת ספרים בשל אי רישום תקבולים – נושא אחר ושונה – ראו סעיף 145ב לפקודת מס הכנסה).

22. **לא כך הם פני הדברים** לגבי חלקי הבקשה הנוגעים לקביעתו **הבסיסית** של פקיד השומה לפיה פעילות המבקש מאפיינת "קבלן" ו"סוחר מקרקעין", מעבר להיותו עורך דין עצמאי. כל מה שנרשם בהודעת הפסילה מיום 10.9.2020 בנושא זה – נושא שהוא **נקודת המוצא** להחלת התוספות השונות כפי שנעשתה על ידי פקיד השומה – הוא: "**מהנתונים עולה כי...**".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לערעורים אזרחיים

7 בפברואר 2021

רע"א 49418-12-20 וינברג נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ספק רב בעיניי אם אמירה זו **כשלעצמה** עולה לכדי הנמקה מספקת.

23. כמוסבר, כאשר פקיד שומה מפעיל את סמכותו לפי סעיף 130(ג) לפקודה ומסרב לקבל חשבונות או פוסל אותם, עליו לשלוח לנישום הודעה על כך **"ויפרט בה את נימוקי החלטתו"**. אוסיף כי חובת הנמקה זו – הנדרשת במסגרת **ההחלטה** הניתנת על ידי פקיד השומה – קיימת ללא קשר לתוכן הדיונים וההתכתבויות אשר התקיימו בין פקיד השומה ובין הנישום **עובר** למתן ההחלטה (אם כי רמת הפירוט הנדרשת בהנמקה עשויה, בנסיבות מסוימות, להיות מושפעת מרמת פירוט הדיונים שקדמו למתן ההחלטה).

24. ברי כי המסקנה שנישום פלוני הוא בבחינת "סוחר מקרקעין" (או "קבלן") חייבת להיות מבוססת על ניתוח העובדות והנסיבות מחד ויישום ההלכות בנושא סיווג פעילות כפעילות עסקית מאידך. מלאכה זו בהקשרו של סעיף 130 לפקודה איננה שונה ממלאכת הסיווג הנעשית במסגרת סעיף 145 לפקודה אגב עריכת שומה לפי מיטב השומה (או לפי סעיף 152 לפקודה אגב קבלת החלטה בהשגה).

תארו מצב בו פקיד שומה מחליט לחייב נישום במס על פי סעיף 12(1) לפקודה בגין מכירת נכס או נכסי מקרקעין, וכל אשר נרשם בשומה (או בצו) כהנמקה הוא "מהנתונים עולה".

25. יתרה מזו, לפי תקנה 8(ב) לתקנות הוועדה, לאחר הגשת ערר **"המשיב יגיש לוועדה ... תשובה מנומקת ..."**. אולם, בהודעה המפרשת הנ"ל, שהגיש פקיד השומה ביום 22.11.2020 בהתאם לתקנה 8(ב) האמורה, אין כל פירוט של עסקאות או מיזמים **מסוימים** שמהווים תשתית למסקנות פקיד השומה, והכל נכתב שם בצורה ערטילאית לחלוטין.

26. דהיינו, לדידי, בקשת הפרטים הנוספים, או חלקה לפחות, נגעה **למילוי חובת ההנמקה** המוטלת על פקיד השומה (אשר לתכליות וחשיבות חובה זו, ראו את הדברים שכתבתי בסעיף 57 לפסק דיני בע"מ 10304-07-14 **אי.פי.אף יזמות והשקעות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב 1**, מיום 16.1.2017).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לערעורים אזרחיים

7 בפברואר 2021

רע"א 49418-12-20 וינברג נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

במובן זה החלטת הוועדה לקבילות פנקסים שלא להיעתר לבקשת הפרטים הנוספים איננה אך "החלטה דיונית מובהקת" ככל שהיא משפיעה על קיום חובת ההנמקה, חובה שהיא עצמה ודאי בעלת אופי מהותי (אם כי העדר הנמקה מספקת איננו בהכרח מוביל לבטלות ההחלטה המנהלית, והדברים ידועים). הדברים נאמרים ביתר שאת על רקע הסמכות המפורשת המוקנית לוועדה לפי תקנה 22 לתקנות הוועדה, בנושא "פרטים נוספים".

27. אם כן, מדוע יש לדחות את בקשת רשות הערעור?

בתשובתו מיום 29.1.2021 ב"כ המשיב מודיע למעשה כי בכל הקשור לסיווג המבקש כסוחר מקרקעין או כקבלן, החלטת הפסילה מתבססת על הנסיבות האופפות פרויקט שבוצע בשדרות רוטשילד 135, תל אביב. ובכל הקשור לרישום ותיעוד עסקאות קומבינציה – כנדרש על פי סעיף 19א(ב) להוראות הניהול – ההחלטה מתבססת על עסקה אחת באזור תל השומר מול חברת מנרב ועסקה אחרת ברחוב מאז"ה 71, תל אביב, מול חברת פגסוס החזקות.

28. והנה בכתב הערר שהוגש על ידי המבקש לוועדה לקבילות פנקסים ביום 30.11.2020, המשתרע על פני 43 עמודים וחובק 265 סעיפים, מצויה התייחסות מפורשת ומפורטת לשלושת המיזמים הנ"ל (רוטשילד, תל השומר ומאז"ה) – וראו סעיף 3, סעיפים 9 עד 16 וכן סעיפים 216 – 217 לכתב הערר.

כלומר, המבקש לא נותר "מגשש באפלה" וידע כבר בעת הכנת כתב הערר לכוון את טיעונו למקרים המוזכרים בתשובת פקיד השומה בהליך דנן (אם כי הדבר לא היה בזכות האמור בהודעת הפסילה או בהודעה המפרשת, בהן אין זכר לשלושת הפרויקטים).

29. במצב דברים זה, בו המבקש יודע איזו עסקאות עומדות בבסיס מסקנותיו של פקיד השומה (בצדק או שלא בצדק), אינני מוצא מקום להתערב בהחלטת הוועדה לקבילות פנקסים, אשר יש בה אף לשמור על סדר הבאת הראיות הרגיל. וכזכור, ההחלטה עצמה הותירה אפשרות – לאחר הגשת תצהירים וראיות על ידי הצדדים – להגשת בקשה נוספת למסירת פרטים נוספים (סעיפים 3 ו-4 להחלטה).





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לערעורים אזרחיים

7 בפברואר 2021

רע"א 49418-12-20 וינברג נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

30. עם זאת יובהר כי החלטתי זו מושתתת על ההבנה כי החלטת הפסילה (פרט לנושא ניהול חשבונות בשיטה הכפולה, שהוא נושא בעל אופי כללי יותר) אכן נוגעת לשלושת הפרויקטים הנ"ל, כהודעתו של ב"כ פקיד השומה, **ולהם בלבד**. ככל שהבנה זו איננה נכונה וכי בכוונת פקיד השומה לתמוך את החלטת הפסילה **בעסקאות או פרויקטים נוספים**, יודיע על כך ללא שיהוי לוועדה לקבילות פנקסים, וזו תשקול מחדש את החלטתה לאור המידע הנוסף.

31. בנסיבות העניין, לא ניתן צו להוצאות.

ניתנה היום, כ"ה שבט תשפ"א, 07 פברואר 2021, בהעדר הצדדים.

ה' קירש, שופט

