

צידוק להפריע לביקורת ספרים, הייתכן? בעקבות פרשת בן-גד

מאת

איריס שמואלי, עו"ד*

פתח דבר

לפקיד השומה סמכות לערוך ביקורות בבתי עסק. סמכות זו מכוח חוק היא. היא הוקנתה בסעיף 135(2) לפקודת מס הכנסה, והוגדרה כסמכות "להכנס לכל מקום בו מתנהל עסק או משלח יד, לבדוק מלאי עסקי, מכוונות, פנקסים, חשבוניות, מסמכים, רשומות ותעודות אחרות, הנוגעים לאותו עסק או משלח יד ולדרוש הסברות בקשר לכך". מכוח אותה סמכות רשאי פקיד השומה "לדרוש מבעל העסק או משלח היד או מפקיד אחראי שלהם לגלות היכן מצויים פנקסים, חשבוניות ומסמכים כאמור, להכנס למקום הימצאם ולבדקם ולדרוש הסברים, אם דבר זה ייראה לו דרוש כדי להבטיח מילוי הוראות הפקודה או כדי למנוע התחמקות ממילוי אותן הוראות"¹. מטרת הסמכות המוקנית על פי הוראת סעיף 135 היא, כאמור ברישא לסעיף, "להגיע לידיעה מלאה בדבר הכנסתו של אדם". סעיף 216א(ב) לפקודת מס הכנסה קובע איסור על עשיית מעשה המכוון להפריע לאדם במילוי תפקידו על פי הפקודה.

מקרה מעניין נגול לפני מספר שנים בשלש ערכאות. הלכה עולה הימנו, כי בנסיבות מסוימות מאויינת סמכות הביקורת של פקיד השומה, נסיבות בהן מוצדק להפריע למבצע הביקורת ולמנוע את ביצועה, צידוק המהווה הגנה בפני הרשעה בעבירה של הפרעה למילוי תפקיד, שלפי סעיף 216א(ב) לפקודה. נסיבות כאלה הן כאשר מבקש מבקר הספרים לבדוק מסמכים אשר הוצאו מכיסיו או מכליו של נישום, בהיותו בבית העסק. כך נקבע בפסק דין של בית משפט השלום בתל-אביב² ואושר על ידי בית המשפט המחוזי בתל-אביב³. בית המשפט העליון דחה בקשה לערעור על פסק הדין⁴. הלכה זו תידון להלן ותכונה "פרשת בן-גד". אין גדרה של פרשת בן-גד בשאלה המשפטית. השלכתה היא אל מעבר לכך, היא מעשית. כך, למשל, הביאה הפרשה לתגובה מהירה של נציבות מס הכנסה, המצרה את צעדיהם של עובדי הביקורת, בהתחשב באותה הקביעה⁵. מכאן עיקר חשיבותה. חשיבותה היא הן להלכה והן למעשה. אשר על כן ביקשתי ברשימה זו לבחון את הלכת בן-גד, את נכונותה, את ה'צידוק' לה.

אפתח בסיפור המעשה.

* תודתי למר חיים גבאי, פקיד שומה חולון, על הערותיו המועילות לטייטה של המאמר.

1 פקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961, נ"ח 6, 120, 25.4.1961, סעיף 135(2).

2 ת"פ. 4495/94, "מיסים" י1/ (פברואר 1996) ה-283.

3 ע"פ 22/96, "מיסים" י4/ (אוגוסט 1996), ה-258.

4 רע"פ 3166/96, "מיסים" י4/ (אוגוסט 1996) ה-89.

5 הוראת ביצוע מ"ה 2/97, "הסמכות לדרוש מסירת מסמכים עסקיים", ט"ו בשבט תשנ"ז, 23.1.1997.

מעשה שהיה כך היה

ביום קיץ, נכנסו שני מבקרים מטעם פקיד השומה אל סטודיו לצילום, לשם עריכת ביקורת ניהול ספרים. עם כניסתם, פגשו השניים בבעל בית העסק, אשר המקום שימש לו גם כמקום מגוריו. הביקורת החלה להתנהל בנוכחות בעל העסק ובלא הפרעה. במהלכה ביקשו המבקרים מבעל העסק, כי יציג בפניהם את תעודת הזהות. האיש הוציא התעודה מכיס מכנסיו. עם הוצאת התעודה הבחינו המבקרים בשני צ'קים הצמודים אליה. המבקרים ביקשו לבדוק את הצ'קים. בעל העסק התנגד בתוקף והטיח בפני המבקרים, כי הדרישה אינה בגדר סמכותם. על העניין ניטש ויכוח, אשר בסופו נדרשו המבקרים לעזוב את המקום.

בבית משפט השלום בתל אביב הורשע בעל העסק בהפרעה לממלא תפקיד, לפי סעיף 216א(ב) לפקודה. בעובדות הכרעת הדין קבע בית המשפט, כי צידוק היה לנאשם להפריע לביקורת. את הצידוק למד בית המשפט מפסק הדין של בית המשפט העליון ב-ע"א 520/83 דון נ' פקיד שומה גוש-דן, בו נפסק כי סמכות הביקורת של פקיד השומה אינה משתרעת על מסמכים המצויים בכיסיו או בכליו של הנישום, גם בעת היותו בבית העסק (להלן - "פרשת דון")⁶.

למרות האמור, הרשיע בית משפט השלום את בן-גד בעבירה של הפרעה למילוי תפקיד, אחר שמצא כי גם לאחר שתם הוויכוח שניטש בינו לבין המבקרים, המשיך ועמד הנאשם בסירובו לאפשר למבקרים להשלים את הביקורת, עד כדי סילוקם מן המקום, מבלי לאפשר בידם לסיימה, התנהגות, אותה מצא בית המשפט, בהתאם למה שהוכח בפניו, בוטה ושלוחת רסן. ההתנהגות המאוחרת קיימה, לדעת בית משפט השלום, את יסודות העבירה של הפרעה למילוי תפקיד.

בבית המשפט המחוזי התקבל ערעורו של הנאשם על הרשעתו. בית המשפט המחוזי אימץ בלא עוררין את קביעת בית משפט השלום בדבר קיומו של צידוק להתנגד להצגת הצ'קים לבדיקה. בנוסף, התערב בית המשפט המחוזי בקביעותיו העובדתיות של בית משפט השלום, הוסיף עליהן וקבע, כי המבקרים עמדו על כך שהנאשם יאפשר להם לבדוק את הצ'קים, גם לאחר שהביע בפניהם את סירובו המוצדק. לאור זאת, קבע בית המשפט, כי היה לנאשם המשך צידוק להפריע להמשך ביצועה של הביקורת, אותו הצידוק שעמד לו לראשית סירובו. הפרעתו למבקרים ודרישתו שיעזבו את המקום, בדין היו. בהתאם לקביעה זו, זיכה בית המשפט המחוזי את הנאשם מכל אשמה.

בית המשפט העליון, בפניו הוגשה בקשה לרשות ערעור על פסק הדין, קבע כי השאלה אינה מצדיקה דיון בערכאה שלישית.

6 ע"א 520/83 דון נ' פקיד שומה גוש דן, פ"ד מ(4) 332, "מיסים" א/2א עמ' ה-42.

פרשת דון

הקביעה בפרשת **בן-גד**, כי קיים צידוק להפריע לביקורת, סומכת על אסמכתא אחת ויחידה, היא הקביעה של בית המשפט העליון בפרשת **דון**. בפרשת **דון** נפסק, כי סמכות פקיד השומה לפי סעיף 135(2) לפקודה "**אינה משתרעת על מסמכים שלא הוכח, אף לא לכאורה, שהם נוגעים לעסק**. לפקיד השומה אין סמכות לבדוק ולפשפש בכיסיו של אדם, גם כשהוא נמצא במקום העסק. פקיד השומה עצמו אינו טוען כי הוא רשאי לעשות כן. כשם שסעיף 135(2) אינו נותן לו את הרשות לבדוק, כן אין הוא מסמיך אותו בסעיף 135(2) לדרוש הסברים בדבר מסמך כזה. הסמכות לבדוק והסמכות לדרוש הסברים ניתנת, בסעיף 135(2) לאותם מסמכים, רק אלה הנוגעים לעסק".⁷

קביעה זו אומצה על ידי בית המשפט בפרשת **בן-גד**, בשתי הערכאות, בלא סייג וללא שום אבחנה. על יסוד קביעה זו פסק בית המשפט, כי לפקיד השומה לא היתה סמכות לדרוש את הצ'קים לביקורת, ומהעדר הסמכות לפקיד השומה, נגזר הצידוק של הנישום להתנגד לביקורת.

מן הראוי לבחון את הישענותו הבלתי מסוייגת של בית המשפט בפרשת **בן-גד** על פרשת **דון**.

פרשת **דון** דומה דמיון מפליא לפרשת **בן-גד**, אך שונה הימנה תכלית השינוי. הדמיון הוא דמיון שבעובדות, השוני הוא בתכלית ובמהות. כבפרשת **בן-גד**, אף בדון, החל העניין בביקורת בבית העסק של מבקרים מטעם פקיד השומה, לפי סעיף 135(2) לפקודה. במהלך הביקורת שלח דון יד אל כיס מכנסיו, על מנת להוציא ממנו פנקס כתובות. בעת זו נצפה על ידי המבקרים צ'ק שהיה מונח בידו, צמוד לפנקס. דון התבקש על ידי המבקרים להגיש הצ'ק לביקורת, אך סרב, בנימוק כי התקבול לא היה תקבול עסקי, כי אם פרטי. מבקרי המס לא עמדו על דרישתם ועזבו את בית העסק, תוך שציינו בדו"ח הביקורת את עובדת הסירוב להציג הצ'ק לביקורת. על סמך הסירוב החליט פקיד השומה, בהתאם לסמכותו על פי סעיף 145ב(א)(1) לפקודה, לפסול את ספריו של דון. הנימוק שנרשם לפסילת הספרים היה סירוב הנישום לאפשר את בדיקת רישום התקבול.

בית המשפט העליון קיבל את ערעורו של דון וקבע, כי החלטת פקיד השומה היתה שלא כדין. שתי קביעות עיקריות שימשו להחלטה. האחת, כי נטל הראייה להוכחה כי תקבול הוא עסקי, מוטל, בהתאם להוראת סעיף 145ב, על פקיד השומה. השניה, בה דחה את עמדת בית המשפט דלמטא, כי נסיבות בהן מצוי התקבול בכיסיו או בכליו של נישום, שלא כבמקרה בו נמצא הצ'ק בתוך העסק, אינן ראייה, אף לא לכאורה, להיות התקבול עסקי. נוסף על שתי קביעות אלה, הוסיף בית המשפט וקבע, כי סמכות הבדיקה בבית עסק שעל פי סעיף 135(2) משתרעת אך על מסמכים לגביהם הוכח, לפחות לכאורה, כי הינם נוגעים לעסק. פסק הדין של בית המשפט העליון בפרשת **דון** משמש כיום הלכה עליה מורין. כך במיוחד באשר לקביעה, אותה מרבים לצטט בערכאות הנמוכות, כי הנטל להוכחת היותו של מסמך תקבול עסקי, מוטל על פקיד השומה.⁸

7 שם, ע' 335.

8 ראה לדוגמה, עמ"ה 105/91 מופלח נ' פ"ש נצרת, "מיסים" 31 / (יוני 1992) ה-135, עמ"ה 142/94 סולימנזה נ' פקיד שומה ת"א 3, "מיסים" 5 / (אוקטובר 1996) ה-196, עמ"ה 54/96 פרדו נ' פ"ש ת"א 2, "מיסים" יא3 / (יוני 1997) ה-27.

למרות הדמיון הסיפורי, שובה הלב, בין שתי הפרשות, שונה פרשת **בן-גד** מפרשת **דון**, תכלית השוני. פרשת **דון** עניינה בבחינה של סמכות פקיד השומה לפסילת ספרים; פרשת **בן-גד**, לעומתה, עניינה האחריות בפלילים בשל התנגדות וסירוב להציג צ'ק לביקורת.

הלכת דון - אמרת אגב

פסק הדין של בית המשפט העליון בפרשת **דון** מעלה לדיון את שאלת נטל הראיה להוכחת היותו של תקבול עסקי, במסגרת הפעלת סמכות פסילת ספרים. פסק הדין נפתח במילים **"ערעור זה מעורר שאלה משפטיות, שאלת נטל הראיה"**, ותוחם בכך את גבולות הדיון. בפני בית המשפט בפרשת **דון**, נדונה החלטה של פסילת ספרים. סמכות פקיד השומה לפסילת ספרים היא מכוח סעיף 145ב(א)(1) לפקודת מס הכנסה, והיא לאמור -

"נישום הרושם תקבוליו בסרט קופה רושמת, שובר קבלה, חשבונית, ספר פדיון יומי או תעוד אחר שהוא חייב לנהל על פי הוראות הנציב מכח סעיף 130, ולא רשם בהם תקבול שהיה חייב לרשמו על פי אותן הוראות, יראו את פנקסיו כבלתי קבילים זולת אם שוכנע פקיד השומה כי היתה סיבה מספקת לאי הרישום"⁹.

הנמקת פקיד השומה את פסילת הספרים התבססה, במקרה של דון, על סירובו להציג את הצ'ק לבדיקה. הנמקה זו אושרה בבית המשפט, ועל כך הוגש הערעור. בית המשפט בערכאה הנמוכה, שקיבל את הנמקת הפסילה, קבע כי הנישום לא הצליח לשכנע שהתקבול אינו עסקי. בית המשפט העליון בחן קביעה זו ודן בשאלה, אם אכן נטל הראיה על הנישום.

לצורך הכרעה בשאלה, היה על בית המשפט העליון לדון בשניים: ראשית - בשאלה, על מי מוטל נטל השכנוע להיותו של תקבול עסקי, אם לאו, אם על פקיד השומה, או על הנישום, ובשניה - מה כוח ראיתי יש לסירוב להציג צ'ק לבדיקה ואיזה ממצא ניתן להסיק מן הסירוב, בנוגע להליך פסילת ספרים. בשאלה הראשונה דן בית המשפט, ופסק כי הנטל הוא על פקיד השומה. באשר לשאלה השניה, קבע בית המשפט קביעה עקיפה בלבד, לפיה היות הצ'ק בכיסיו או בכליו של נישום אינו מהווה ראיה, אף לא נסיבתית, להיותו תקבול עסקי. בית המשפט הוסיף וקבע קביעה נוספת, אותה לא היה צריך לעניין שנדון בפניו, הנוגעת לסמכות הביקורת, ולפיה אין סמכות הביקורת משתרעת על מסמכים, אשר לא הוכח בפני פקיד השומה, אף לא לכאורה, כי הם שייכים לעסק. קביעה זו, אשר לימים הנחתה את בית המשפט בפרשת **בן-גד**, לא היתה נחוצה לדיון ולהכרעה של בית המשפט בפרשת **דון**.

בשיטת משפט, המבוססת על עקרון התקדים, הכרעות בית המשפט העליון מהוות תקדים מחייב. כך הן קביעות בית המשפט בנושאים המובאים בפניו להכרעה. לא כך הוא באשר לאמירות בית המשפט, הנאמרות באורח אגב, ולא לשם הכרעה בעניין הנדון. כזו היא האמירה הנדונה של בית המשפט העליון בפרשת **דון**, בעניין סמכות הביקורת. היתה זו אמירה של אגב, שנאמרה באורח אינצידנטלי ולא נדרשה בשאלה שעמדה לדיון. אמירה זו לא היוותה תקדים שחייב את בית המשפט בפרשת **בן-גד**.

9 פקודת מס הכנסה [נוסח חדש], הערה 1 לעיל, סעיף 145ב(א)(1).

ההישענות עליה בפרשת **בן-גד** לא התחייבה על פי שיטת המשפט. הישענות בלתי מסויגת זו היתה גם מדעיקרא בלתי נכונה, לאור השוני בהליכים ובשאלה שהועלתה לדיון בכל אחד מהם. בפרשת **דון** נדונה סמכות פסילת הספרים ושאלת נטל הראיה להוכחת תקבול עסקי, שלא הועמדה לדיון בפרשת **בן-גד**.

הלכת דון - ממצא פוזיטיבי

שמא ייאמר, כי לא אמירה של אגב היתה קביעת בית המשפט בפרשת **דון**, אלא קביעה ישירה, לגופו של העניין הנדון, שנחוצה היתה לשם הכרעה בשאלת נטל הראיה, לשאלה איזה ממצא פוזיטיבי ניתן להסיק מן הסירוב להעמיד הצ'ק לבדיקה.

במה דברים אמורים? בכלל הרווח במשפט אזרחי, באשר לבירור נושא עובדתי השנוי במחלוקת, לפיו, ניתן להסיק ראיה לחובתו של צד להליך, מסירובו להעמיד עצמו, או אשר ברשותו, לבדיקה, שלתוצאותיה השלכה על העניין השנוי במחלוקת. הגיונו של כלל זה הוא בכך שמעמידים בעל דין בחזקתו, שלא ימנע מבית המשפט ראיה שהיא לטובתו, ואם נמנע מכך, ניתן להניח שהראיה פועלת נגדו ולהסיק ממצא לחובתו¹⁰. כלל זה מבוסס על ההנחה הבסיסית, כי הבדיקה חוקית והדרישה לה לגיטימית. אין, לעומת זאת, על פי הכלל האמור, להסיק מסקנות ראייתיות נגד צד להליך המסרב לבדיקה שאינה חוקית. על כך נאמר -

"אינו דומה המסרב לעשות דבר שאפשר לחייב על פי דין לעשותו, למסרב לעשות דבר שאי אפשר לחייבו לעשותו ... אם מותר אולי להסיק מסקנה לרעת המסרב להבדק, כשקיימת סמכות לכפות עליו את הבדיקה, אין להסיק כל מסקנה כזאת כשהסמכות לכפותו אינה קיימת"¹¹.

מכאן יכול שייאמר, כי הקביעה בפרשת **דון**, בדבר העדר סמכות למבקר לבדוק צ'קים, או מסמכים המתגלים על גופו של הנישום, דרושה היתה לשם הכרעה בשאלה, אם ניתן היה להסיק ממצא מסירוב הנישום להציג הצ'ק לבדיקה, בשאלת היותו של הצ'ק תקבול עסקי. שכן, אם הדרישה אינה לגיטימית ולא בגדר סמכות המבקר, אזי לא ניתן היה להסיק ממצא עובדתי מן הסירוב, ומכאן שלא עמד פקיד השומה בנטל המאפשר לו לנקוט בפעולה של פסילת הספרים.

כך או כך, שבים אנו אל שאלת המוצא. האם היתה דרישת המבקרים מוחץ לסמכותם?

10 ראה ע"א 548/78 **שרון נ' לוי**, פ"ד לה(1) 736 וכן ע"א 55/89 **קופל בע"מ נ' טלקאר חברה בע"מ**, פ"ד מד(4) 595.

11 ע"א 407/60 **פלונית נ' אלמוני**, פ"ד טו 212.

תנאי מקדמי לפסילת ספרים ותנאי מקדמי לעריכת ביקורת

על מה הושתתה בפרשת דון הקביעה המצמצמת את סמכות הביקורת של פקיד השומה? על יסוד מה נקבע, כי דרישת המבקרים לבדיקת הצ'ק אינה בסמכותם? על מה השתית בית המשפט את הקביעה, כי תנאי לסמכות המבקר, לפי סעיף 135(2), הוא הוכחה לכאורה להיות המסמכים 'נוגעים לעסק'? על שניים - על יסוד לשוני ועל יסוד מהותי. מן הבחינה הלשונית סבר בית המשפט, כי הקביעה נגזרת מנוסחו של סעיף 135(2); מן הבחינה המהותית השווה בית המשפט את התנאים לסמכות פקיד השומה, לפי סעיף 135(2), לאלה שלפי סעיף 145ב(א)(1).

לשון הסמכות

בית המשפט בדון קבע, כי "הסמכות לבדוק ולדרוש הסברים ניתנת בסעיף 135(2) לאותם מסמכים, רק אלה הנוגעים לעסק".

האמנם? האמנם מוגבלת סמכות הביקורת למסמכים, אשר לגביהם קיימת בידי פקיד השומה ראיה כי הם נוגעים לעסק? האין הסמכות משתרעת גם על מסמכים שלא הוכח לגביהם, אף לא לכאורה, כי הם נוגעים לעסק?

בית המשפט נתן דעתו לרישא של הוראת סעיף 135(2), על הדרישה להיות הבדיקה משתרעת על מסמכים הנוגעים לעסק, וכמו נשמט הימנו האמור בסיפא לסעיף הדין, בנוסף, ביכולתו של פקיד השומה לדרוש מבעל העסק לגלות לו היכן מצויים מסמכים, רשומות או חשבוניות הנוגעים לעסק ולהיכנס למקום הימצאם, אשר זו הוראתה -

"... וכן רשאי הוא לדרוש מבעל העסק או משלח היד או מפקיד אחראי שלהם לגלות לו היכן מצויים פנקסים, חשבוניות ומסמכים כאמור ולהכנס למקום הימצאם ולבדקם ולדרוש הסברים, אם דבר זה ייראה לו דרוש כדי להבטיח את מילוי הוראותיה של הפקודה או כדי למנוע התחמקות ממילוי אותן הוראות".

משזו לשון ההוראה, עולה שתחולתה רחבה מכפי שנדונה בפסק דין דון. הוראת סעיף 135(2) מקנה לפקיד השומה סמכות חיפוש, כל שהיא, אף סמכות לדרוש גילויים של מסמכים וגילוי מקום הימצאם של מסמכים, אשר לגביהם אין בידו כל ראיה. אם לא נדרש שיהיה בידי פקיד השומה ראיה בדבר מקום הימצאם של מסמכים, ממילא לא נדרש שיהא בידו מידע שהוא באשר לתוכנם, ואף לא ראיה על היותם שייכים לעסק. סמכותו משתרעת על מסמכים, אשר אין בידו מידע מוקדם אודותיהם, וממילא שאין בידו, אף לא ראיות לכאורה, להיותם עסקיים. הסמכות רחבה עוד יותר, אם נתחשב בעובדה כי הגבלתה היחידה היא שיקול הדעת של פקיד השומה, כי הדבר דרוש לו על מנת להבטיח את מילוי הוראות הפקודה ולמנוע התחמקות ממילוי אותן ההוראות. הגבלת סמכות הביקורת של פקיד השומה למסמכים, אשר יש בידו ראיות לכאורה על היותם שייכים לעסק, אינה עולה מלשון ההוראה.

השוואת סמכות הביקורת לסמכות פסילת הספרים

הנכון להשוות את התנאים הדרושים להפעלת סמכות פקיד השומה לפי סעיף 145ב(א)(1), לתנאים הדרושים להפעלת סמכות הביקורת שלפי סעיף 135(2) לפקודה? הנכון הוא להטיל על פקיד השומה את אותו הנטל בבואו להפעיל את סמכות הביקורת ובבואו להפעיל את סמכותו לפסילת ספריו של נישום? מדובר בהשוואה זרה ובלתי נכונה, המתעלמת מן השוני הרב שבין שתי ההוראות. הנטל הזהה שגזר בית המשפט העליון בפרשת דון, על פעולתו של פקיד השומה לפסילת ספרים ולעריכת ביקורת, אינו נכון, לא בכאן ולא בכאן. זו דרישה החוטאת הן להוראה זו והן לזו.

סמכות פסילת הספרים היא סמכות ייחודית באופיה, מאלה המוענקות לפקיד השומה על פי הפקודה. רבות נכתב אודותיה¹². על פי הוראה אחת זו, מוסמך פקיד השומה לפסול כליל את ספריו של נישום, אם מצא כי לא נרשם בהם תקבול, אחד מאלה שהיה חייב הנישום לרשמו. הוראה זו מקנה לפקיד השומה סמכות מינהלית רבת עוצמה, שכרוכים בה אף סממנים מעין-שיפוטניים. די באי רישומו של תקבול בודד, אחד ויחיד, כדי להכשיר את הוצאתה אל הפועל. גם בתי המשפט, עקביים במגמה המחזקת את ידיו של פקיד השומה בהפעלת הסמכות, לא שעו להסברים של תום לב¹³. כה חריפה היא הסנקציה, עד אשר היו נכונים להשוותה לסמכות עונשית, והיו שראו בה סמכות מעין-פלילית¹⁴.

פסילת ספרים היא פעולה מינהלית סופית, מבחינה זו שאת ביטולה ניתן להשיג רק באמצעות בית המשפט. נראה לפיכך נכון, כי לשם הפעלת סמכות זו אין די בראיות לכאורה. נראה בעיני ראוי, כי בטרם יעשה פקיד השומה שימוש בסמכותו, יהיו בידיו ראיות, ברמה של שכנוע וודאות, לכך שהנישום לא רשם בספריו תקבול שהיה חייב לרשמו. לא די בחזקה, אף לא בבסיס ראייתי לכאורי, כדי להוציא אל הפועל סמכות דרקונית זו. דומה, כי כך גם, בפועל, נוהג פקיד השומה. נראה כי בפועל נוהג פקיד השומה זהירות בשימוש בסמכות פסילת הספרים. מבחינה זו היה מקרה דון, בו פעל פקיד השומה על סמך סירוב הנישום, יוצא דופן. בית המשפט בדון, אשר קבע כי הנטל הדרוש הוא ראיה לכאורה להיותו של מסמך תקבול עסקי, הקל עם פקיד השומה בהפעלת סמכות פסילת הספרים.

שונה סמכות פקיד השומה לפי סעיף 135(2), מזו שלפי סעיף 145ב(א)(1), תכלית השינוי. הסמכות לביקורת בבית עסק אינה סמכות עונשית, אף לא מעין עונשית. אין היא מאגדת בחובה כל סנקציה, למעט כמובן סנקציה בגין הפרעה לפעולה. סמכות הביקורת היא סמכות תמה של פקיד השומה, שכל מטרתה היא השגת ידיעות.

12 ראה למשל נ. פנקס, "אי רישום תקבול - סיבה מספקת", "מיסים" א' 4/ (יולי 1987), א-49, וכן ג. עמיר, "נבוא חשבון עם 'אי-רישום תקבול'", "מיסים" ז' 5/ (אוקטובר 1993) א-36.

13 אף טעות בתם לב אינה מהווה סיבה מספקת לאי רישומו של תקבול לצורך סעיף 145ב. כך ע"א 789/80 פקיד שומה רחובות נ' שקד, פ"ד לו(2) 103 ופסקי הדין שלאחריו. רק לאחרונה, בפסק הדין בע"א 1999/92 אליהו חדד נ' פקיד שומה נתניה, פ"ד מט(1) 441, סימן בית המשפט העליון סטיית מההלכה זו בקובעו, כי טעות במצב משפטי, שהיא בלתי נמנעת, העומדת בתנאי סעיף 34 יט לחוק העונשין, עשויה להיות סיבה מספקת לאי רישום תקבול לצורך סעיף 145ב.

14 ראה, למשל, פסק הדין של בית המשפט המחוזי בתל אביב ב-עמ"ה 121/95 גולמן נ' פקיד שומה ת"א 3, "מיסים" י' 2/ (אפריל 1996), ה-116, על תפישת הליך פסילת ספרים כהליך מעין פלילי.

אחת הדרכים שבידי פקיד השומה להשיג ידיעות היא על דרך ביקורו האקראי בבתי עסק. הביקור האקראי בבית עסק נערך דרך כלל בלא שום מידע מוקדם. הוא עשוי, עם זאת, להניב עבור פקיד השומה את מירב ומיטב הידיעות. הדרישה, כי סמכות הבדיקה של פקיד השומה תוגבל למסמכים לגביהם קיימת בידו ראיה לכאורה להיותם שייכים לעסק, היא דרישה הנוגדת את מהות הסמכות. דרישה זו בולמת את פקיד השומה, מצרה את רוחב הסמכות על פי ההוראה וזרה למטרת הוראת סעיף 135.

סמכות הביקורת והזכות לפרטיות

מה חשש ביקש בית המשפט למנוע בצמצמו את סמכות הביקורת של פקיד השומה? החשש שהניע את בית המשפט היה חשש פגיעה בפרטיות. בסמכות ביקורת רחבה ופולשנית קיים חשש להפרת זכותו של אדם לפרטיות. בית המשפט סבר, כי בהגבילו את סמכות החוקרים מפני בדיקתם של מסמכים שהוצאו מכיס הנישום, מגן הוא על פרטיות הנישום ומסיר חשש פגיעה בפרטיותו של אדם.

זכות אדם לפרטיות היא מאדני היסוד של המשפט. ביתו של אדם מבצרו. במשפט האנגלי של המאה השבע-עשרה היטיבו לנסח את הזכות לפרטיות באילוסטרציה המופלאה, לפיה אף לשוכן בצריף הרעוע ביותר, בטחון מפני חדירת השלטון. אלא מאי? כל אימת שנוסחה במשפט הזכות לפרטיות, נוסחה היא בהקשר לרשות היחיד, בהקשר לכתליו הפרטיים. זכותו של אדם לחוש בטוח בין כתליו הפרטיים, זכות אדם לפרטיות היא בין כתליו הפרטיים.¹⁵

ביתו של אדם מבצרו, לא בית עסקו. הציפייה המוגנת לפרטיות אינה מוחלטת. אין אדם נושא עימו ציפייה לפרטיות לכל מקום בו יילך. בבית עסק אין מוכרת ציפייתו של אדם לפרטיות מלאה. בית עסק פתוח לביקור הציבור, הוא חשוף לפיקוח מינהלי המעוגן בחוק ולביקורת הרשויות על המתנהל והמתרחש בו. כך היא, למשל, ביקורת על אמצעי הבטיחות בעבודה, הנערכת מכוח חוק הבטיחות בעבודה, וכך הם למשל כללי הביקורת שעל פי חוק שעות עבודה ומנוחה. ביקורת רשויות המס היא אחת מן הביקורות לה חשוף מקום בו מתנהל בית עסק.

הוראת סעיף 135(2) היא סמכות של בדיקה ופיקוח על בית עסק. הוראת סעיף 135(2) חלה אך על בית עסק. על פי הוראה זו מוסמך פקיד השומה להיכנס אל מקום בו מתנהל עסק או משלח יד. סמכות הכניסה של פקיד השומה, לשם עריכת הביקורת, מצומצמת, מלכתחילה, מכוח ההוראה, אל בית עסק בלבד. אין סמכות פקיד השומה משתרעת, על פי לשון ההוראה, אל מחוץ לבית עסקו של הנישום. אין פקיד השומה מוסמך, למשל, בלא צו של בית משפט, לערוך ביקור פתע בביתו של נישום, על מנת לבדוק אם מסתיר הוא בין כתליו מסמכים, רשומות, או תעודות הנוגעים לעסקו או למשלח ידו, גם אם אלה עשויים לשמש ראיות של ממש על דרך רישום הנישום את ספרי חשבוניותיו.

15 ראה הבחינה שנערכה בבג"צ 6658/93 עם כלביא ואח' נ' מפקד משטרת ירושלים, מח(4) 793, לעניין מעונו הפרטי של נושא משרה ציבורית.

תחולתה המוגבלת, מלכתחילה, של סמכות הביקורת שעל פי סעיף 135(2), אל בתי עסק, מקנה את האיזון הראוי שבין צורך הרשויות בביקורת וגילוי האמת, לבין הצורך בשמירה על פרטיותו של אדם. איזון זה הוא איזון פנימי, הנערך בהוראה עצמה. השמירה על זכות האדם לפרטיות גלומה בהוראת סעיף 135(2). ההגנה על פרטיות הנישום היא אינהרנטית להוראה, שממילא אינה חלה אלא על מקום ניהול עסקים. מעצם הצרת סמכות הביקורת אל בתי עסק נשמרת הגנה על הפרטיות. כל הגבלה נוספת של הסמכות, כפי שביקש בית המשפט לעשות, היא, לפיכך, מיותרת ובלתי נחוצה.

תשתית חוקתית

כך נאמר בפסק דין דון - **"לפקיד השומה אין סמכות לבדוק ולפשפש בכיסיו של אדם, גם כשהוא נמצא בעסק"**. ודוק - בעובדות הפרשה לא דובר על עריכת חיפוש בכיסיו של הנישום, לא על פשפש ולא על בדיקה. דובר היה אך בבדיקתם של מסמכים אשר נצפו, בתוך העסק, אחר שהוצאו מכיסיו של הנישום. באמירה זו טעה בית המשפט בקריאתן של העובדות שנדונו על ידו ובפרשנותה הנכונה של הוראת סעיף 135(2), המעניקה סמכות לביקורת ולא סמכות חיפוש. אך, משכך נקבע בפסק דין דון, מן הראוי להתעכב על הסוגייה של חיפוש ברשות היחיד ולבחון באמצעותה את הלימותה של הלכת דון - בן-גד ואת השתלבותה בדין הישראלי.

בדין הכללי חלה על הסוגייה של חיפוש ברשות היחיד, בביתו, בגופו או בכליו, פקודת סדר הדין (מעצר וחיפוש) [נוסח חדש], התשכ"ט-1969.¹⁶ פקודת המעצר והחיפוש היא הוראת חוק כללית. כלליה חלים על כל חיפוש המבוצע ברשות היחיד.

פקודת סדר הדין הפלילי (מעצר וחיפוש) מקנה סמכות לחיפוש **"על פני גופו של אדם"**. בעבר היתה זו סמכות חיפוש **"בגופו של אדם"**. סמכות זו הוחלפה אך לאחרונה בחוק סדר הדין הפלילי (סמכויות אכיפה - חיפוש בגוף החשוד), תשנ"ו-1996,¹⁷ לסמכות חיפוש **על פני הגוף**. על פי הפקודה, סמכות החיפוש על גופו של אדם קיימת בשלושה - אגב מעצרו של אדם,¹⁸ סמכות מיוחדת לחיפוש על גופם של באי מקום בו מתקיימים הליכים משפטיים¹⁹ וסמכות חיפוש בגופו של אדם הנמצא במקום שנערך בו חיפוש.²⁰

בראשית שנות השמונים, נעורה לדיון שאלת גדר הסמכות לחיפוש בגופו של אדם ופרשנותה הנאותה, לאור הפגיעה האפשרית בפרטיותו של אדם, בכבודו ובחירותו. תוצאות דיון זה היו ביצירת קו אבחנה בפסיקה בין חיפוש **בגופו של אדם**, אשר כרוכה בו חדירה אל הגוף, לבין חיפוש שנערך **על פני גופו של אדם**, והוא חיצוני לו.

16	פקודת סדר הדין הפלילי (מעצר וחיפוש) [נוסח חדש], התשכ"ט-1969, נ"ח 12 התשכ"ט (16.2.69), ע' 284.
17	ס"ח התשנ"ו, ע' 136.
18	סעיף 22.
19	שם, סעיף 25א.
20	שם, סעיף 29.

הראשון, נפסק, עשוי לגרום לפגיעה בכבודו של אדם, בעוד האחרון אינו מהווה פגיעה שכזו.²¹ בתי המשפט הדגישו, כי גם אם הוראת החוק נוקטת לשון של סמכות לחיפוש "בגופו של אדם", אין בה כדי להקנות סמכות חיפוש תוך חדירה אל הגוף, כי אם לכל היותר סמכות לחיפוש חיצוני על פני הגוף.²² לאורה של אבחנה זו הוכרה, למשל, בפסיקה בדיקה של טבילת ידיים כבדיקה חיצונית לגוף, שאין כרוכה בה אותה פגיעה בכבודו של אדם.²³

מזה עשור חולש על המשפט הישראלי משטר חוקי היסוד. חוק יסוד: כבוד האדם וחירותו²⁴ קובע, כי "אין פוגעים בחייו, בגופו או בכבודו של אדם באשר הוא אדם", כי "כל אדם זכאי לפרטיות ולצנעת חייו", "אין נכנסים לרשות היחיד של אדם שלא בהסכמתו" ו"אין עורכים חיפוש ברשות היחיד של אדם, על גופו או בכליו". הזכות לפרטיות הועלתה לרמה חוקתית.²⁵ כל רשות מרשויות השלטון חייבת, על פי הוראת החוק, לכבדה. פגיעה בזכות מזכויות היסוד אפשרית אך בחוק ההולם את ערכיה של מדינת ישראל, או על פיו. אמנם, אין בכוחה של ביקורת חוקתית לחול על דבר חקיקה שנחקק קודם לחוק היסוד, אך עיקר הוראתו וחשיבותו של החוק הוא בהיותו מסמך מאיר עיניים, אשר לאורו ולרוחו מובנים ונבחנים דברי חקיקה בכלל.²⁶

המחוקק הישראלי ביקש להתאים את נושא המעצר וחיפוש אל עקרונות חוקי היסוד. לפיכך חוקק שני דברי חקיקה בנושא סמכויות האכיפה, הם - חוק סדר הדין הפלילי (סמכויות אכיפה - מעצרים), תשנ"ו-1996²⁷ וחוק סדר הדין הפלילי (סמכויות אכיפה - חיפוש בגוף החשוד), תשנ"ו-1996.²⁸ חוק האכיפה (חיפוש) הכניס שינויים בפקודת סדר הדין (מעצר וחיפוש), כאלה האמורים דלעיל. בדברי ההסבר להצעת החוק גילה המחוקק את כוונתו במלים: "החוק נועד להביא לאיזון הנדרש בין צרכי החקירה לבין הגנה על כבודו של אדם ועל צנעתו, וזאת לאור הוראות חוק יסוד: כבוד האדם וחירותו"²⁹. בנושא החיפוש בגוף אדם אימץ המחוקק באופן שלם את האבחנה האמורה, אשר נולדה עוד קודם לכן בפסיקה, בין חיפוש על פני הגוף לבין חיפוש הנעשה על דרך של חדירה אל הגוף, המהווה פגיעה בפרטיותו של אדם ובכבודו.³⁰

- 21 פסק הדין המנחה למבחן זה הוא בג"צ 373, 370, 355/79 קטלן ואח' נ' שירות בתי הסוהר ואח', פ"ד לד(3) 294.
- 22 בש"פ 2145/92 מדינת ישראל נ' גואטה, פ"ד מו(5) 704.
- 23 ע"פ 663/81 חורי נ' מדינת ישראל, פ"ד לו(2) 85.
- 24 ס"ח התשנ"ב, ע' 150.
- 25 ראה בג"צ 2481/93 דיין נ' מפקד מחוז ירושלים ואח', מח(2) 456.
- 26 ראה א' ברק, הקונסטיטוציה של מערכת המשפט בעקבות חוקי היסוד והשלכותיה על המשפט הפלילי (מהותי והדיוני), מחקרי משפט יג (תשנ"ו-1996) 5.
- 27 ס"ח התשנ"ו, ע' 338.
- 28 ה"ש 17 לעיל.
- 29 הצעת חוק סדר הדין הפלילי (סמכויות אכיפה - חיפוש בגוף האדם), התשנ"ה-1995, ה"ח 2344 א' בשבט התשנ"ה, 210.
- 30 פרשת גואטה, הערה 24 לעיל, נדונה לאחר היכנסו לתוקף של חוק היסוד אך טרם היחקו של חוק סמכויות אכיפה חיפוש. פסק הדין מעוגן בעקרונות העולים בחוק היסוד ועם זאת מאמץ במלואה את האבחנה שהתגבשה עוד קודם לכן בפסיקה, בפסקי הדין חורי וקטלן, בין חיפוש חודרני לגוף לבין חיפוש על פני הגוף.

החוק החדש אך הוסיף ותרם לאבחנה תוכן מעשי: החיפוש החיצוני הוגדר בעזרת שנים-עשר אמצעים, בהם בחינה חזותית של גופו העירום של אדם, לרבות צילומו, לקיחת טביעה, ואחרים. החיפוש הפנימי הוגדר באמצעות שורה אחרת של אמצעים, בהם בדיקת דם, הדמיית גוף ואחרים. ה"חיפוש החיצוני", חיווה המחוקק דעתו באותם דברי הסבר, הינו חיפוש "שפגיעתו באדם היא הקלה ביותר"³¹. סעיף 2 לחוק קובע, כי תחולתו כללית ומורה כי לא ייערך חיפוש בגופו של חשוד, אלא על פיו.

מדברי החקיקה שנחקקו לאחר אימוץ חוקי היסוד יש להסיק דבר. אם סבר המחוקק, כי חיפוש על פני הגוף הוא חיפוש שפגיעתו באדם קלה, והכשיר את עריכת החיפוש החיצוני, הרי שמכוח קל וחומר, הכשיר את החיפוש במסמכים שנצפו על פני הגוף. יש לתמוה על כך, שעל אף שחוק סמכויות אכיפה (חיפוש בגוף החשוד) כבר עמד בתוקפו עת נדונה פרשת **בן-גד** בבית המשפט המחוזי, והיה בגדר הצעת חוק עת נדון העניין בבית משפט השלום, לא ניתנה הדעת עליו בשתי הערכאות בהן הפרשה נדונה. כך, כאילו נעלם מעיני בית המשפט הרקע המשפטי והחוקתי בנושא.

סמכות ביקורת אגבית

בשלושה, כאמור, הותר בדין הכללי החיפוש על פני גופו של אדם. האחד, הוא חיפוש על פני הגוף אגב לחיפוש כדין שנערך במקום, האמור בסעיף 29 לפקודת מעצר וחיפוש. על פי לשונה, אין הוראת סעיף 29 מוגבלת לחיפוש שנערך לפי הוראות סעיפים 23 או 25 לפקודה. הוראת סעיף 29 היא הוראה כללית, של סמכות לחיפוש על פני גופו של אדם, אגב לחיפוש בחצרים של אדם, שנערך כדין.

הוראת סעיף 29 לא בוטלה, גם לאחר השינויים שהונהגו בפקודת סדר הדין הפלילי (מעצר וחיפוש). גם לאחר היחקו של חוק סמכויות אכיפה (חיפוש בגוף החשוד), נותרה הסמכות בעינה, ואך הוכנס בה שינוי ההולם את חידושו של החוק: במקום סמכות לחיפוש בגוף אדם קיימת כעת סמכות לחיפוש על פני הגוף, שלשונה כיום היא - **"נמצא אדם בבית או במקום שמחפשים בו או בקרבתו, ויש יסוד סביר לחשוד שהוא מסתיר אצלו חפץ שמחפשים, או שרשאים לחפש אחריו - מותר לחפש על גופו, כאמור בסעיף 22"**. בסעיף 22 לפקודה הוגדר "חיפוש על גוף האדם" כ-"חיפוש על פני גופו של אדם, בבגדיו או בכליו, שאינו חיפוש חיצוני או פנימי כהגדרתם בחוק החיפוש".

נמצא, כי הסמכות לחיפוש על פני גופו של אדם, אגב לחיפוש כדין שנערך במקום, נותרה בעינה גם לאחר קליטת חוקי היסוד, וגם לאחר שהותאמו הוראות החוק למעמד הזכויות החוקתיות. סמכות החיפוש על פני הגוף, אגב לחיפוש בחצרים, מן הדין הכללי היא. בית המשפט, הן בפרשת **דון** והן בפרשת **בן-גד**, היה יכול להקיש מסמכות החיפוש הכללית. לו היה עושה כך, מן הסתם היה מגיע לתוצאה שונה מזו אליה הגיע. בצר, לא נדונה סמכות הביקורת של פקיד השומה, לא בפרשת **דון** ולא בפרשת **בן-גד**, באספקלריה הראויה של סמכות החיפוש שעל פי הדין הכללי.

Plain View³²

התיקון הרביעי לחוקה האמריקאית מעניק הגנה לפרטיותו של אדם. חיפוש ברשות הפרט לא יכול שיעשה אלא מטעם סביר ועל פי צו של בית משפט.

מספר חריגים התפתחו בפסיקה הפדרלית לדרישה, כי חיפוש ייערך רק על פי צו של בית משפט. אחד מהם הוא זה הידוע כהלכת **Plain View**. על פי הלכת **Plain View**, רשאי איש רשות הנמצא כדין וברשות בחצרים של אדם, לערוך חיפוש ולתפוס מסמך או חפץ, בהם הוא צופה בבירור באורח מקרי אגב להימצאו במקום. התנאים לקיומה של ההלכה הם - נוכחותו של איש הרשות במקום מסוים כדין, גילוי חפצים או מסמכים באורח מקרי ובלתי רצוני, אפשרות לצפות בהם בבירור, ויסוד להניח כי המסמכים הינם ראיה, אמצעי לביצוע עבירה, או תוצר עבירה. מסמכים שנתפסו בהתאם להלכת **Plain View** קבילים כראיה בשיטת המשפט האמריקאית, הפוסלת שימוש בראיות שהושגו שלא כדין, בהתאם להלכת פירות העץ המורעל.

Plain View היא הלכה שהגיון רב בצידה. הגיונה הרב הוא הלימותה את המציאות ועמידותה במבחן החיים. בידי בית המשפט בפרשת **בן-גד** היתה האפשרות לאמץ הלכה זו וליישמה אל עובדות המקרה שהתבררו בפניו. לאור תחולתו הרחבה של סעיף 29 לפקודת סדר הדין הפלילי, ניתן לראות בהלכת **Plain View** ענף או נגזרת לסמכות הקיימת בדין הישראלי לחיפוש על פני הגוף אגב לחיפוש בחצרים. אימוץ ההלכה הולם ועולה בקנה אחד עם הוראות הדין הישראלי.

בדיון שנערך בפני בית משפט השלום בפרשת **בן-גד** טענו המבקרים, כי "מרגע שראו את הצ'קים זכותם היתה לבקש לבדוק אותם"³³. בית המשפט לא שעה לטענה ופסק - "בויכוח המשפטי הזה, שניטש בין הנאשם לבין המבקרים מצד אחד, ובין הנאשם לבין התביעה, מצד שני, הצדק היה עם הנאשם דווקא"³⁴. כך שמט בית המשפט מידיו את ההזדמנות לאימוצה של הלכת **Plain View**.

השלכות הפרשה

בעקבות פרשת **בן-גד** יצאה נציבות מס הכנסה בהנחיה ובהוראת ביצוע לעובדיה, שנושאה הוא "הסמכות לדרוש מסירת מסמכים עסקיים"³⁵.

32 הלכה אמריקאית, לפיה קיימת סמכות חיפוש חפצים ומסמכים הנצפים תוך חיפוש כדין שנערך במקום, המבוססת על פסקי דין פדרליים דוגמת *Arizona v. Hicks* (1971) ; *Coolidge v. New Hampshire* (1971).
33 בת"פ 4495/94, פרוטוקול הדיון מיום 25.6.95, ע' 9.

34 הי"ש 1 לעיל, ע' 2.

35 הי"ש 5 לעיל.

הקו האחיד העובר בהנחיה, לאורכה, הוא, קיומן של ראיות לכאורה להיותו של מסמך נוגע לעסק. על פי ההנחיה, מצווים עובדי הביקורת של נציבות מס הכנסה לפעול, כשבדיהם ראיות לכאורה להיותו של מסמך תקבול עסקי או נוגע לעסק. ההנחיה היא אחידה, הן ביחס לסמכות פסילת הספרים והן באשר לעריכת ביקורת בעסק.

הוראת הביצוע של נציבות מס הכנסה אימצה את קו החשיבה של בית המשפט בפרשות **דון ובן-גד**, בהחילה דין שווה לסמכות הביקורת ולסמכות פסילת הספרים. כך נופלת הוראת הביצוע באותה השגה שנפלה מלפני בית המשפט בפרשת **בן-גד**. אשר לעריכת הביקורת, קובעת ההנחיה, כי למבקר סמכות לדרוש מבעל בית עסק להראות לו מסמך הנצפה על גופו, בכיסוי או בכליו, רק אם יש בידו ראיה לכאורה, או יסוד סביר להניח, כי המסמך נוגע לעסק. אשר לפסילת ספרים, קובעת ההנחיה, כי אם במהלכה של ביקורת סרב נישום להציג בפני המבקרים מסמכים או תקבולים, וקיים יסוד סביר להניח כי מדובר בתקבול אשר הוסתר על ידי הנישום, יקבע האחראי אי רישום תקבול ויפסול את ספריו של הנישום לפי סעיף 145ב לפקודה.

בהמשך נותנת ההנחיה כלים לביצועה. כך למשל, היא קובעת, כי ראיות לכאורה קיימות כאשר במהלך תשאול של לקוחות, או תצפית, נראה בעל עסק מכניס צ'ק לכיס או לארנק, או כאשר קיים מידע מוקדם, כי בעל העסק נוהג להחזיק מסמכים עסקיים או תקבולים בארנקו. עוד על פי אותה ההנחיה, יסוד סביר להניח כי מסמך מהווה תקבול עסקי קיים על פי כמות ההמחאות בארנקו או בכיסו של הנישום.

למרבה המצער נראה, כי אין בדבר ההנחיה כדי להנחות ואין בהוראת הביצוע אלא כדי להוסיף בלבול. כיצד, למשל, יידעו עובדי הביקורת מה כמות המחאות בארנקו של הנישום, אם אין בסמכותם לבדוק את כיסיו??

בכורכה לאחד את המסקנות העולות מפסקי הדין **דון ובן-גד**, יוצאת הוראת הביצוע שגויה, הן בהנחייתה למבקר והן בהנחיה לפקיד בודק הספרים. עולה הימנה, כי יכול מבקר לדרוש כי יוצג לו מסמך שנצפה על ידו, רק כאשר בידו ראיות לכאורה ומידע מוקדם אודות אותו מסמך. יוצא גם מאותה ההנחיה, כי יכול עובד אגף לפסול ספריו של נישום על סמך החלטתו כי לא נרשם תקבול, אותו כלל לא ראה ואותו לא בדק.

הקושי העיקרי בדבר ההנחיה הוא עצם היותה מוסיפה על אחריות המבקר את מה שאין בה, היא הדרישה מן המבקר להפעיל שיקול דעת, שלא נדרש הוא לו על פי לשון הפקודה. זו אחריות מעין שיפוטית, שהמבקר לא היה נדרש לה אלמלא ההנחיה.

סמכות רצויה

מטרת דיני המס היא גביית מס אמת. מטרת פקודת מס הכנסה היא להגיע לידיעת אמת על המס המגיע מן הנישום. למטרה זו ממש הוקנתה הסמכות להשגת הידיעות, לפי סעיף 135 לפקודה, סמכות שמטרתה היא להגיע לידיעה מלאה בדבר הכנסתו של אדם.

עם פסק הדין בפרשת **בן-גד** נולדה לנישום אפשרות חדשה להכשלתה של ביקורת ראווה. פסק דין **בן-גד** נתן בידי נישומים פתח, או כיס ליתר דיוק, להעלמת תקבוליהם. הלכת **בן-גד** מציידת נישום בשרטוט ברור, כיצד להתחמק מביקורת בעסק, ומורה לו דרך פשוטה וקלה להתחמק מביקורת ומתשלום מס. בעקבות פסק דין **בן-גד** יידע נישום לסמן בתוככי עסקו מחוזות, שהינם פרטיים, על פי הגדרתו שלו, ולהרחיק מהם את ביקורתו של פקיד השומה. הדבר עשוי להצמיח תופעה מיוחדת של התחמקות מביקורת, העלולה להכות שורש בחיי המציאות. לכך מן הראוי לראות את דברי השופט ברק, בדעת המיעוט בפרשת **דון**, לפיהם - **"משנמצא ברשותו של בעל עסק, בעסקו, שיק, קמה ההנחה - המעוגנת בהגיון החיים והתואמת מדיניות משפטית ראווה לתשלום מס אמת - כי הוא מהווה תקבול"**.

ההלכה הנדונה אינה עולה בקנה אחד עם מדיניות שמטרתה לאפשר ביקורת עסקית נאותה המאפשרת גביית מס אמת. ההלכה מצרה באופן משמעותי, ועם זאת בלתי מוגדר, את סמכות הביקורת של פקיד השומה, סמכות שהיא חיונית ומרכזית לסמכות הבדיקה של פקיד השומה.

סוף דבר

צפינו במסכת גלגולה של אמירה של אגב, אשר נאמרה בהליך אזרחי, בערעור על החלטה של פקיד השומה, בשאלת סמכותו לפסילת ספרים, שהביאה לזיכויו של נאשם מעבירה של הפרעה לממלא תפקיד המבצע ביקורת על פי פקודת מס הכנסה. אמירה זו שימשה לבית המשפט בפרשת **בן-גד** בסיס לקביעה, כי קיים צידוק להפריע לעריכת ביקורת ניהול ספרים.

הלכת **בן-גד** יסודה בטעות, טעות הנובעת מהשוואת הסמכות לפי סעיף 135(2), לסמכות לפי סעיף 145ב(א)(1) לפקודה. סמכות הביקורת בבתי עסק וסמכות פסילת הספרים, שונות הן תכלית השינוי. זו סמכות אקראית ושגרתית, לביקורת, וזו סמכות מהותית, סנקציה לפסילת ספריו של נישום. התנאים להיווצרותה של סמכות זו לא יכול שיהיו זהים לתנאים להיווצרותה של זו.

הגבלת סמכות החיפוש של פקיד השומה, לפי סעיף 135(2), למסמכים, לגביהם קיימת בידו ראייה לכאורה להיותם עסקיים, אף אינה עומדת במבחן עצמאי. הגבלה זו אינה עולה בקנה אחד עם לשון הסעיף, אינה מתיישבת עם עמדת המחוקק ובית המשפט הישראלי בסוגייה של סמכות החיפוש ואף אין בה רבותא להגנה על זכות אדם לפרטיות. הגבלה זו מכבידה על פקיד השומה שלא לצורך ומסכלת את המטרה העיקרית של דיני המס, והיא לגביית מס אמת.