



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10280-08-20 חאג' יחיא נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופט שמואל בורנשטין

מערער עבד אל רחים חאג' יחיא
באמצעות ב"כ עו"ד עבד אלקאדר נדאל

נגד

משיב פקיד שומה נתניה
באמצעות ב"כ עו"ד טל זוהר

פסק דין

פתח דבר

1

1. עניינו של הערעור דנן הוא בצו שהוציא המשיב למערער לפי סעיף 152(ב) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], תשכ"א-1961 ("הפקודה") ובהחלטה על פסילת ספרים לפי סעיף 130 לפקודה, בהתייחס לשנת המס 2013 (להלן: "השומה"). עיקר טענתו של המערער בערעור היא כי היה על המשיב להכיר בחובות אבודים שנוצרו לו בשל כך שצ'קים שקיבל חוללו.

6

2. בשומתו קבע המשיב כי בדיקת מערכת החשבונות של המערער לשנה זו העלתה את הממצאים הבאים - בדוח השנתי לא נכללה הכנסה בסכום של 808,044 ₪ בגין חשבוניות שיצאו על ידי המערער, וכן נמצאו חשבוניות פיקטיביות על סך 118,339 ₪. לפיכך קבע המשיב כי פנקסי החשבונות של המערער לשנה זו הם בלתי קבילים וקבע את הכנסתו החייבת לפי מיטב השפיטה. כמו כן, לאור פסילת הספרים לא התיר המשיב בקיזוז הפסד משנים קודמות בסך 51,872 ₪ אותו דרש המערער. בנוסף, חויב המערער בקנס גרעון בהתאם לסעיף 191(ב) לפקודה על תוספת המס בה חויב.

14

3. השומה נשוא הערעור הוצאה ביום 23.12.2019 ונשלחה אל המערער ביום 26.12.2019 באמצעות דואר רשום לכתובת הרשומה של המערער, ולמיצו באמצעות הדואר האלקטרוני.

17



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10280-08-20 חאג' יחיא נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

4. הערעור הוגש על ידי המערער ביום 5.8.2020 ועומדת בפניי בקשת המשיב לסילוקו
על הסף.

תמצית טענות הצדדים

5. לטענת המשיב, הערעור הוגש באיחור ניכר של כארבעה וחצי חודשים (בהתחשב בין
היתר בתקופת החירום שהוכרזה עקב משבר נגיף הקורונה), ללא כל סיבה ומבלי
שהוגשה קודם לכן בקשה להארכת מועד. אשר להחלטה על פסילת הספרים,
המערער אף לא מיצה את ההליכים מול פקיד השומה וזאת בניגוד להוראות הדין.
6. עוד טען המשיב כי סיכויי הערעור להתקבל קלושים ביותר. הנימוק המרכזי לכך
הוא שתוספת ההכנסה ותיאום ההוצאות בשומה מבוססים על שומות שנקבעו על
ידי מנהל מע"מ, אשר המערער לא חלק עליהן ושילם את המס בגין. אשר לחובות
האבודים – המשיב הסביר כי בעקבות בקשה שהגיש המערער למנהל מע"מ להכרה
בחובות אבודים בגין עסקאות בסך 2,380,821 ₪ קיבל מנהל מע"מ החלטה להכיר
לו בחובות אבודים בסך 510,573 ₪ (כולל מע"מ) (בקשת המערער מיום 24.12.2013
והחלטת מנהל מע"מ מיום 8.4.2014 צורפה כנספח 4 לבקשת הסילוק). לטענת
המשיב, אין להכיר למערער בחובות אבודים נוספים, מלבד אלו שהוכרו לו על ידי
מע"מ, וכי אם ירצה המערער לטעון כנגד השומה, הרי שממילא הוא יהיה מנוע
מעשות כן משום השתק שיפוטי שראוי לחול בעניין. המשיב הבהיר כי חובות
אבודים בסך 432,689 ₪ (הסכום ללא מע"מ) שהוכרו למערער במסגרת שומת מס
ערך מוסף, הותרו בניכוי כהוצאה גם על ידו במסגרת שומת מס ההכנסה, וכי
למעשה חלה טעות לטובת המערער שכן הלה כבר דרש סכום זה בדוח השנתי שהגיש
לשנת 2013.
7. המערער טען בתשובתו כי לא נערך לו שימוע טרם נפסלו ספריו וכי נושא הפסילה
כלל לא עלה במהלך הדיונים.
- אשר לאיחור במועד הגשת הערעור טען המערער כי דבר הדואר נשוא השומה נמסר
ליעדו רק ביום 7.2.2020, וכי מאחר שכבר אינו גר בכתובת אליה הוא נשלח, נוכח
הליך גירושין ומעברו לכתובת אחרת, השומה הגיעה לידיעתו רק בסוף חודש יוני.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10280-08-20 חאג' יחיא נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

- 1 עוד טען המערער כי אין המצאת הערעור בדואר אלקטרוני לבא כוחו נחשבת
2 כהמצאה כדין משום שמדובר בכתב טענות ראשון בתיק, וממילא, גם בהנחה
3 שהערעור הוגש באיחור, הרי שעומדות לו טענות הגנה טובות, שכן בידיו הוכחות
4 לחובות אבודים בסכומים העולים על ההכנסה שנקבעה בשומה. לטענתו, המשיב
5 לא טרח לבדוק את נייר העבודה ולא הפעיל שום שיקול דעת אלא "התעקש" לנהוג
6 בדיוק לפי ממצאי מע"מ ובעשותו כן מנע ממנו את הזכות להשמיע טענותיו. לדבריו,
7 ראוי להעדיף שיקולי צדק ולא לעמוד בקפדנות על כללי הפרוצדורה.
8. בתגובת המשיב לתשובה הדגיש המשיב כי המועד הקובע הוא מועד משלוח השומה
9 על ידי פקיד השומה ולא מועד המצאתה לידי המערער. בנוסף ציין כי גם אם נודע
10 למערער על אודות השומה בחודש יוני, כטענתו, עדיין שקט על שמריו והגיש את
11 הערעור רק בחודש אוגוסט. המערער אף נמנע לפנות טרם הגשת הערעור בבקשה
12 לעיין בהחלטה על פסילת הספרים ולפיכך לא נערך לו שימוע.
- 13 המשיב שב והדגיש כי סיכויי הערעור קלושים שכן החלק המהותי בשומה נסמך על
14 שומות מע"מ שהן שומות סגורות, ושעליהן לא חלק המערער. לטענתו, מנהל מע"מ
15 הכיר רק בחלק מהחובות האבודים שדרש המערער בגין חשבוניות שיצאו בין השנים
16 2010-2012 וכי אין להכיר למערער בחובות אבודים נוספים. המשיב ציין כי בדו"ח
17 שהגיש המערער בשנת 2015 בהתייחס לשנת 2013 הוא כלל אך ורק את החובות
18 האבודים שהוכרו במע"מ, כאשר את טענתו לחובות אבודים נוספים העלה לראשונה
19 רק בשנת 2018. לטענת המשיב אין באפשרותו לבחון כעת האם אותם חובות
20 אבודים נרשמו בעבר כהכנסה בספרי המערער, מה גם שהמערער לא הציג כל ראיה
21 התומכת בבקשתו להכרה בחובות אבודים נוספים, שהם ממילא בסכומים בלתי
22 סבירים, ואף לא הוכחו מאמצי גבייה.

דיון והכרעה

- 23
9. אקדים ואומר, כי ער אני לכך שיש לנהוג במשנה זהירות בעת בחינת בקשה לסילוק
24 על הסף וכי ראוי לקבל בקשה זו במשורה ורק בהתקיים נסיבות מיוחדות
25 המצדיקות צעד חריג מעין זה. יחד עם זאת, לאחר שעיינתי בנימוקי השומה,
26 בנימוקי הערעור, בבקשה לסילוק על הסף, בתשובה ובתגובה לה, הגעתי לכלל
27 מסקנה לפיה מדובר באחד מאותם מקרים בהם יש מקום לקבל את הבקשה ולסלק
28 את הערעור על הסף. זאת, הן לאור האיחור בהגשת הערעור, איחור שלא ניתן לו כל
29



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10280-08-20 חאג' יחיא נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

1 הצדק סביר, והן לאור סיכוייו הלכאוריים הנמוכים של הערעור להתקבל נוכח
2 קיומו של השתק שיפוטי, וממילא אף מבלי הצורך להידרש לטענות לגופם של
3 דברים.

4 10. אשר לאיחור בהגשת הערעור - על פי סעיף 153 לפקודה היה על המערער להגיש
5 ערעור על הצו שהוצא לו על ידי המשיב בתוך 30 ימים. בכל הנוגע להחלטת הפסילה,
6 המערער היה רשאי לבקש מהמשיב לחזור ולענין בה בתוך 30 ימים (סעיף
7 130(י"א)(2) לפקודה).

8 בתי המשפט קבעו לא אחת כי ערעורי מס יש להגיש בהתאם לסדרי הדין שנקבעו
9 בדין, שכן אין קיום יציב למערכת המס ללא קציבת מועדים ברורים, בין היתר
10 מועדים להגשת השגות וערעורים.

11 ראו לעניין זה את שנאמר בע"א 3602/97 נציבות מס הכנסה ומס רכוש – משרד
12 האוצר מדינת ישראל נ' שחר, פ"ד נו(2) 297, 328 (2001):

13 "אחד היסודות החשובים המהווים חלק בלתי נפרד מן ההסדרים
14 הסטטוטוריים למיניהם הוא יסוד המועדים הקבועים בדין להשגות,
15 לעררים, לערעורים, לתביעות השבה ולעוד פעילויות כיוצא באלו.
16 ואלה כולם באים – לעתים מזומנות – תחת ההסדרים הקבועים
17 במשפט הפרטי. כך היא, למשל, קביעת חוק מסים עקיפים (בסעיף
18 6 בו) כי מס עקיף ששולם ביתר יוחזר למי ששילמו, אם המשלם
19 ביקש את ההחזר תוך תקופה שנקבעה בחוק (חמש שנים או שלוש
20 שנים, בהתאם לסוג הטובין). הוא הדין בחוק מס ערך מוסף, הכולל
21 הוראות מפורטות עד-דק לפעילויות של השגות למיניהן ולהחזרי מס
22 ששולם. כך הוא אף, למותר לומר, בפקודת מס הכנסה, והדברים
23 ידועים.

24 הסדר הדוק של יחסי היחיד והרשות הכרח הוא, כאמור, לניהול
25 ענייניה הכספיים של רשות הציבור באורח תקין, ויסוד הזמן היה
26 פְּיָכִין וּבִבְעָז שֶׁעֲלֵיהֶם נִשְׁעַן בְּנִיַּן הַהִסְדֵּר כֻּלּוֹ".



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10280-08-20 חאג' יחיא נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

11. המערער אינו חולק על כך שאיחר את המועד להגשת ערעור, הגם שלשיטתו מדובר באיחור מצומצם יותר בהשוואה לאיחור לו טען המשיב. לטענת המערער, נוכח הליך גירושין הוא אינו גר עוד בכתובת אליה נשלחה השומה נשוא הערעור.

סעיף 238 לפקודה קובע דלקמן:

“(א) הודעה ניתנת להמציאה לאדם בין לידו ובין בדואר רשום לפי מען עסקו או מענו הפרטי כפי שהם ידועים לאחרונה; נשלחה בדואר רשום, יראוה כהודעה שהומצאה ביום השישי שלאחר יום המשלוח, או נשלחה לבני אדם בישראל... ולהוכחת המצאה בדרך זו דיה הוכחה שהמכתב המכיל את ההודעה נשלח כראוי ומוען כראוי.

(ב) הודעה שנשלחה כאמור בסעיף קטן (א) והנמען סירב לקבלה, יראוה כאילו הומצאה כדין”.

וכך נקבע בע"א 3929/13 פקיד שומה תל אביב נ' יוסי נאמן (10.12.2014):

“ככל שהדברים אמורים בהוכחה שהנישום קיבל את ההחלטה (לצורכי הגשת ערעור או לכל צורך אחר) ימשיך לחול “כלל ההמצאה” הקבוע בסעיף 238 לפקודת מס הכנסה, המורה כי הודעה תומצא לידיו של אדם או בדואר רשום לפי מען עסקו או מעונו הפרטי כפי שהם ידועים לאחרונה, תוך קביעה כי הודעה שנשלחה בדואר רשום יראו אותה כאילו הומצאה ביום השישי לאחר יום המשלוח, וכי הודעה שהנמען סירב לקבלה יראו אותה כאילו הומצאה כדין”.

12. בענייננו, השומה נשלחה למערער ביום 26.12.2019 הן באמצעות דואר רשום לכתובת הרשומה אצל המשיב (נספח 1 לבקשת הסילוק), והן באמצעות דואר אלקטרוני לכתובת המייל של עורך דינו של המערער (נספח 2 לבקשת הסילוק), שהמשיך לשמש כמיצגו אף בערעור דנן.

13. טענות המערער לעניין ההמצאה, ובכלל זאת הטענה כי לאור הליך הגירושין הוא אינו מתגורר בכתובת אליה נשלחה השומה, כמו גם הטענה לפיה רק בסוף חודש יוני נודע לו על קיומה, אין בהן כדי לסתור את החזקה הקבועה בסעיף 238 לפקודה. המשיב שלח את השומה לכתובת האחרונה שהייתה בידו והידועה לו, וברי כי אין



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10280-08-20 חאג' יחיא נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

- 1 באפשרותו להתחקות אחר שינויים שחלו בכתובת מגוריו של המערער בשל נסיבות
2 אישיות, ככל שהלה אינו מעדכנו בעניין זה. יתר על כן, טענתו של המערער בעניין
3 זה הן טענות עובדתיות שהיה על המערער לתמוך בתצהיר. אלא שבעוד שהמשיב
4 תמך את טענתו העובדתיות בתצהיר, ובכלל זאת הטענה באשר למשלוח השומה,
5 תשובת המערער לא נתמכה בתצהיר מטעמו.
- 6 14. המערער אף לא הגיש כל בקשה להארכת מועד, עת הגיש לבית המשפט ביום
7 5.8.2020 הודעת ערעור על הצו וההחלטה על פסילת הספרים מחודש דצמבר 2019.
- 8 ואם לא די בכך שהמערער לא הגיש כל בקשה להארכת מועד להגשת ערעור, הרי
9 שהוא אף לא הציג כל נימוק לאיחור בהגשת הערעור, לכל הפחות מחודש יוני - בו
10 נודע לו לראשונה, לטענתו, על אודות השומה - עד לחודש אוגוסט. המערער אף לא
11 ניצל את זכותו לבקש מפקיד השומה תוך 30 ימים מיום קבלת ההחלטה על פסילת
12 הספרים לחזור ולעיין בה, בהתאם לסעיף 130(י"א)(2) לפקודה. ממילא גם אין מקום
13 לקבל טענתו באשר להעדר השימוע. משבחר המערער שלא לפעול על פי ההסדרים
14 הסטטוטוריים הקבועים בדיון, ולא פנה אל המשיב טרם הגשת הערעור לבית
15 המשפט, אין לו אלא להלין על עצמו.
- 16 15. כאמור, מלבד ההמצאה בדואר, נשלחה השומה גם באמצעות הדואר האלקטרוני
17 לבא כוחו של המערער. עת שאני שוקל את הבקשה לסילוק הערעור על הסף מחמת
18 האיחור בהגשת הערעור, איני יכול להתעלם אף מעניין זה. יושם אל לב, כי לא
19 הועלתה על ידי המערער טענה לפיה השומה לא התקבלה במועד בו נשלחה בדואר
20 האלקטרוני; כל שנטען הוא כי אין זו המצאה כדיון שכן מדובר בכתב הטענות
21 הראשון בתיק. המערער הפנה בעניין זה לתקנה 497ג לתקנות סדר הדיון האזרחי,
22 תשמ"ד-1984. עם זאת, עניינה של התקנה האמורה הוא בהמצאת כתבי בי-דיון,
23 בעוד שהמדובר בעניין זה בצו בו מפורטים הנימוקים לקביעת השומה על פי סעיף
24 158א לפקודת מס הכנסה ובהחלטה על פסילת הספרים לפי סעיף 130(י"א) לפקודה,
25 שניהם מיום 23.12.2019.
- 26 16. המערער טען כי אין למנוע ממנו את זכות הגישה לערכאות, וכאמור, ער אני להלכה
27 לפיה על בית המשפט לנקוט משנה זהירות בבואו לדחות הליך על הסף. עם זאת,
28 שעה שהמערער לא עמד במועדים הקבועים על פי דין, ואף לא ראה לנכון לספק כל
29 טעם ענייני לכך, לא כל שכן, לא טרח להגיש בקשה להארכת מועד אלא הגיש את



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10280-08-20 חאג' יחיא נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

1 הערעור באיחור כמות שהוא, סבורני כי קמה הצדקה לקבל את הבקשה לסילוק על
2 הסף מחמת האיחור.

3 17. לכך יש להוסיף כי לא מצאתי שהמערער הצביע על כך שסיכויי ערעורו טובים וכי
4 בשל העיקרון של גביית מס אמת ראוי למחול לו על האיחור בהגשת הערעור.
5 המערער מאשר כי לא חלק על השומות שנערכו לו על ידי מנהל מע"מ וכי שילם את
6 המס הקבוע בהן. כל שטען המערער הוא כי בידיו הוכחות לחובות אבודים נוספים.

7 18. אלא שאל מול טענתו זו של המערער, שלא פורטה ולא נתמכה בכל ראיה או בתצהיר,
8 טען המשיב, וטענתו לא נסתרה, כי מנהל מע"מ הכיר למערער בחובות אבודים
9 בהתייחס לדוח לשנת המס 2013, כי אותם חובות אבודים נכללו בדו"ח שהגיש
10 המערער בשנת 2015 בהתייחס לשנת המס 2013, וכי רק בדיוני השומה שנערכו מולו
11 בשנת 2018, העלה המערער לראשונה את הטענה לחובות אבודים נוספים. סבורני,
12 כי בנסיבות אלה מושקע המערער מלטעון לקיומם של אותם חובות אבודים נוספים.

13 19. דוקטרינת ההשתק השיפוטי נגזרת מעקרון תום הלב, והיא חלה גם ביחס להליכי
14 מס, לרבות הליכים שנוהלו מול רשויות המס בטרם הובא העניין לפתחו של בית
15 המשפט:

16 וכך נקבע:

17 "הלכה היא כי בעל דין אשר טען טענה משפטית או עובדתית מושקת
18 מלטעון - בהליך אחר או בגדרי אותו הליך - טענה הסותרת טענה זו.
19 כלל זה, המכונה השתק שיפוטי, נגזר מעקרון תום הלב ונועד לשמור
20 על טוהר ההליך השיפוטי ולמנוע ניצול לרעה של בתי המשפט ...
21 תנאי להפעלת ההשתק השיפוטי הוא כי הטענה אשר השתקתה
22 מתבקשת סותרת טענה אחרת שהעלה אותו בעל דין" (ע"א
23 9056/12 קינג נ' פקיד שומה ירושלים (4.8.2014))

24 ובנוסף נקבע:

25 "אין צורך לשוב על ההלכה המושרשת לפיה בעל דין אשר טען טענה
26 עובדתית מושקת מלטעון טענה הפוכה בגדר הליך אחר או בגדרי אותו
27 ההליך. כלל זה, הידוע כ"השתק שיפוטי" נובע מחובתו של בעל הדין



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10280-08-20 חאג' יחיא נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

לפעול בתום לב, והוא חל גם כאשר מדובר בפעולות משפטיות
הקודמות להליך המשפטי, לרבות בהליכים מול שלטונות המס
מהסוג שבהם עסקינן". (ע"א 8659/12 רויכמן נ' פקיד שומה חיפה
(10.12.2014)).

20. סבורני, אפוא, כי אין לאפשר למערער, שהציג בפני מנהל מע"מ מצג לפיו הוא מיצה
את טענתו באשר לקיומם של חובות אבודים ובאשר להיקפם, כמו גם שהציג אותו
מצג בדו"ח השנתי שהגיש למשיב, לטעון עתה כלפי המשיב כי קיימים בידיו חובות
נוספים שהפכו לאבודים באותה שנה. לא כל שכן, שעה שהמערער לא נתן הסבר
מניח את הדעת במסגרת תגובתו לבקשה מדוע לא הועלתה טענה לגבי אותם חובות
אבודים נוספים לכאוריים במועדים הרלבנטיים, ולכל הפחות במועד ההתדיינות
מול מנהל מע"מ.

למותר כמובן לומר כי טענתו של המערער לפיה אין מקום שהמשיב "יתעקש" על
שומה המבוססת על תוצאות ההליך בפני רשויות מע"מ, לאו טענה היא, ויש בה אך
לחזק את טענתו של המשיב לקיומו של השתק שיפוטי.

21. יתר על כן, צודק המשיב בטענתו כי נוכח המועד שבו העלה המערער לראשונה את
טענתו האמורה, אין באפשרותו לבחון האם סכומי החובות הנוספים שנטען כי הפכו
לאבודים, אכן נרשמו כהכנסות בשנות מס קודמות, מה גם שהמערער, חרף
דרישותיו של המשיב, לא הציג כל ראיה בעניין זה, לא באשר לעצם רישום ההכנסות
כאמור, ואף לא באשר לניסיונותיו לגבות את החובות.

כידוע, על מנת להוכיח שחוב הפך אבוד, על נישום להתבסס על נתונים ממשיים
לפיהם ננקטו על ידו הליכי גבייה וכי החוב הפך אבוד בשנת המס, בה נדרש הניכוי.
זאת ועוד, חוב אבוד יותר בניכוי רק באותה שנה בה הפך לחוב רע בוודאות גמורה
או בסבירות גבוהה, שאכן אין עוד סיכוי סביר לגבייתו של החוב (ראו למשל ע"מ
(מחוזי מרכז) 31436-02-15 סני שירותי תברואה (1999) בע"מ נ' פקיד שומה פתח
תקווה (5.11.2017)).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10280-08-20 חאג' יחיא נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

1 בנסיבות אלה, סבורני, כי טענה המועלית בשלב זה לקיומם של חובות אבודים
2 נוספים, יש בה משום ניצול לרעה של ההליך השיפוטי, באופן המצדיק ביתר שאת
3 להחיל עליה את דוקטרינת ההשתק השיפוטי ולחסום את דרכו של המערער
4 מלהעלותה במסגרת הערעור שלפניי.

5 22. לאור כל האמור – הבקשה לסילוק על הסף מתקבלת ואני מורה על דחיית הערעור.

6 בנסיבות העניין, ולפנים משורת הדין, ובהתחשב בשלב בו מצוי ההליך, איני עושה
7 צו להוצאות.

8 ניתן לפרסם את פסק הדין.

9

10

11

12

13

14

ניתן היום, ג' ניסן תשפ"א, 16 מרץ 2021, בהעדר הצדדים.

שמואל בורנשטיין, שופט

15

16